



TITLE:

農業会計の会計方針に関する研究(Dissertation_全文)

AUTHOR(S):

珍田, 章生

CITATION:

珍田, 章生. 農業会計の会計方針に関する研究. 京都大学, 2014, 博士(農学)

ISSUE DATE:

2014-07-23

URL:

<https://doi.org/10.14989/doctor.r12848>

RIGHT:

農業会計の会計方針に関する研究

2014年

珍田 章生

農業会計の会計方針に関する研究

目次

序章 農業会計学の課題	4
1. 研究の動機	4
2. 研究の意義・方法・対象	5
3. 本論文の構成	12
第一章 農業簿記の実践性からみた農業会計の意義と課題	14
1. 本章の課題と方法	14
(1) 課題	14
(2) 方法	14
2. 農業会計の動機と実践性	14
(1) 分析視角	14
(2) 農業簿記の主な動機	14
(3) 税務会計の動機と実践性	15
(4) 「経理の一元化」の動機と実践性	16
(5) 農業簿記の動機と普及	16
3. 農業における財務会計の実践性	17
(1) 分析視角としての会計公準	17
(2) 農業会計における会計公準の研究	18
(3) エンティティの公準	20
(4) 会計期間の公準	22
(5) 貨幣的評価の公準	25
4. 農業会計研究における発生主義会計の課題	27
第二章 農業会計における費用と収益の対応	30
1. 本章の課題と方法	30
2. 農業会計における費用と収益の対応水準	30
(1) 会計期間の設定と費用・収益の対応水準	30
(2) 保険業における費用と収益の対応関係の特徴	32

(3) 工事契約における費用と収益の対応関係の特徴	34
(4) 林業における費用と収益の対応関係の特徴	35
(5) 1年以上の営業サイクルを持つ業種の会計的特徴と農業会計に与える示唆 ..	37
3. 農業に付随する利潤追求以外の活動の業績評価	39
(1) 利潤追求以外の活動の業績評価に関する課題	39
(2) 家族経営の強靱性と企業経営への応用	42
(3) 農業経営の強靱性の指標としての会計情報	45
第三章 農産物の収益認識（収穫基準）に関する考察 ―自主流通米に焦点をあてて―	
.....	49
1. 序論	49
2. 課題と方法	50
(1) 先行研究と課題	50
(2) 研究方法	53
3. 収穫基準の実態	54
(1) 自主流通米の収益認識に関する課題	54
(2) 収穫基準と実現主義	60
4. 収穫基準の効果	64
(1) 適時性と迅速性	64
(2) 業績評価と規則性	66
5. 結論	67
(1) 広義の収穫基準をめぐる環境	67
(2) 広義の収穫基準の適用条件	67
(3) 残された課題と展望	68
第四章 農産物の費用認識に関する考察―ワイン原料用ブドウに焦点をあてて―	69
1. はじめに	69
2. 課題と方法	72
(1) 課題	72
(2) 研究の方法	72
3. ブドウ栽培会計とワイン加工会計の異同点	72
4. ワイン製造における会計方針の選択パターン	74

(1) 収益・費用の認識基準	74
(2) ワインの種類と収益性による分類	75
(3) ワインの製造方法と業績評価方法による分類	75
5. 国内ワイナリーにおける会計方針に関する事例（調査結果）	78
(1) 調査対象ワイナリーの類型と会計方針	78
(2) Aワイナリーの財務指標の傾向	79
6. 考察	80
7. 結論	81
第五章 多様化する経営目標と農業会計の展望	83
1. 問題意識	83
2. 課題と方法	84
(1) セグメントの分割基準に関する考察の方法	84
(2) 費用・収益の分割方法に関する考察の方法	85
3. 農業会計におけるセグメント別損益計算書の意義	85
(1) 農業経営における多様化がもたらす費用・収益の対応関係の複雑化	86
(2) 費用と収益の対応水準の改善と経営健全性の関係	89
(3) 農業会計におけるセグメント別P/Lの適用可能性	96
(4) 農業経営における内部補助関係の把握と管理	100
(5) セグメント別P/Lと報酬体系の設計	107
4. 農業会計におけるセグメント別P/Lの考え方	110
(1) 利益の安定性に基づくセグメント分類の意義	110
(2) 結合した収益・費用の分割の考え方と手法	114
5. 経営目標の多様化と農業経営の展望	117
終章 農業会計の特徴と展望	119
1. 農業会計の特徴	119
2. 農業会計の展望	121
3. より優れた経営管理に向けて	122
<参考文献>	124

序章 農業会計学の課題

1. 研究の動機

「農業会計の会計方針に関する研究」と題する本論文は、小規模で季節性のある農業経営を主な対象とした会計の特徴を帰納的に説明し、今後の農業会計を論ずるうえで留意すべき前提や制約、そして基本的な価値観を示すことを基本的な動機としている。農業会計の歴史をたどれば、複式簿記と並んで、単式簿記や自計式農家経済簿（単記式複計算簿記）のような独自の帳簿組織が農業会計の一つの特徴と目されることもあった。しかし、この半世紀あまりの農業会計は、複式簿記に基づいた企業会計の手法の取捨選択の歴史であり、商業会計や工業会計のように一貫した体系を形成するには至っていない。現代の企業は、投資とリターンとの関係を一定程度の水準で計画し、管理し、コントロールしている。企業会計が会計事象を貨幣的・数量的に測定できることを当然の前提にしているのに対し、農業は生物を取り扱う産業であり、投資とリターンの因果関係はあいまいかつ複雑で、より妥当な会計測定手法を選択する判断材料に乏しい¹。このことが、小規模な農業における発生主義会計の適用を妨げる一因となってきたものと考えられる。また、農業は、事業環境の不確実性が大きい産業といわれ、計数管理による成果が得にくいという先入観から、より精緻な会計測定のためにコストを投ずる動機が生まれにくいことも、もう一つの要因と考えられる。ところが、見方を変えれば、会計測定の精度と意思決定の質は、必ずしも比例しない。もしそうだとすれば、過去から現在へと使い続けられている農業会計の実務は、シンプルながらもより良い意思決定を導くための手段の結晶として帰納することができる可能性がある。

本論文は、農業をとりまく事業環境、農業の技術的・物理的制約、農業独自の取引慣行など、企業会計的な方法を農業会計に用いるうえ際の制約条件をさまざまな視点から帰納的に記述する。そして、それらの制約条件を所与としたうえで、あらためてより良い意思決定を導く農業会計のあり方を展望したい。

¹ これは、農業において記帳慣行が乏しく日々の取引データが蓄積されていない、という意味ではなく、利益計算に際して取引データのほかにも生物的な変化など特殊な因果関係を裏付けるデータの収集が追加的に必要となる、という意味である。

2. 研究の意義・方法・対象

本論文は、小規模で季節性のある農業の目的と実態に沿った発生主義会計・複式簿記の会計方針を提示することを目標としている。

発生主義会計に基づく複式簿記の一般的な機能として、第一に、分配利益の適正な計算を通じて、企業をめぐる利害調整を円滑に行うこと、第二に、投資効率の適正な把握、とりわけ、投資とリターンの因果関係の追跡、があげられる。発生主義会計は、これまで農業の分野において、その機能を十分に発揮してきたであろうか。

複式農業簿記は、古くは明治時代より教育・普及が行われてきたものの、その長い歴史のなかで、広く一般で実践されてきたのは割と最近のことである。農業複式簿記が普及しない理由として、阿部[1974]²は、利潤の計算という複式簿記本来の目的と、所得という農業経営の目標が異なる点を指摘しており、小規模な家族農業経営においては、分配利益の適正な計算という機能が発揮しにくいことが指摘されている。それでは、農業会計は、どのような動機によって始められ、どのような条件によってスタイルが規定されてきたのだろうか。この疑問に対して、文献調査研究に取り組んだ先行研究として、西村[1969]³、小家[1983]⁴、山田[1987]⁵、家串[2001]⁶を概観し、本論文の意義を明らかにしよう。

西村[1969]は、農業会計の研究、教育、普及、さらには、現行の簿記の適応性の検討にあたり、農業簿記の系譜を知ることが重要である、という問題意識から、農業簿記様式がその時代の社会・経済的条件からどのような影響を受けて形成されてきたか、という視点でわが国のさまざまな農業簿記様式の系譜を概観している。西村[1969]によれば、明治以降、わが国の農業簿記様式は、農業者自らが必要に迫られて案出してきたものではなく、その時代の経済状況を背景として農家以外の主体によって作成・普及（例えば、学問としての輸入・教育、小作問題の解決、自作農維持対策、農家救済対策、税対策、等の目的で）が進められ、農家の自主性はあまり見られないと結論している。西村[1969]

² 阿部亮耳『農業財務会計論』，明文書房，1974，pp. 40-41.

³ 西村博行『農業会計 史的展望と現況』，明文書房，1969.

⁴ 小家龍男「わが国における農業簿記学の展開—その方法論に関する考察」，『農業研究センター報告』，Vol. 1, 1983.

⁵ 山田稔「農業複式簿記の社会経済学的研究」，『千葉大学園芸学部学術報告』，第40号，1987，p. 99.

⁶ 家串哲生「農業会計学の到達点と今後の方向」，『農業における環境会計の理論と実践』，農林統計協会，2001，pp. 26-53.

の研究は、農業会計の動機付けと普及活動の重要性を後世に示唆している⁷。

普及活動の重要性に関連して、小家[1983]は、明治から戦後期の農業簿記書の変遷をたどり、農業簿記理論は、その時代の農業情勢や農業政策の要請を強く受けていること、発案者の発想や学問的背景からも影響を受けていることから、それぞれの理論が相互に脈絡を持っておらず、理論なり思考なりの踏襲をしめしていないことを指摘する。このため、農業の疲弊が極限に達していた昭和前期の代表的簿記書である、近藤[1938]⁸の農業複式簿記と大槻[1941]⁹の自計式農家経済簿もまた、ある種の唐突感をもって受け止められたとみられる。すなわち、前者は農業に十分に適切でない方法をそのまま用いているとして、後者は複雑な勘定体系が過大に農業的と見られ、一般簿記法と異なるものとして正当な理解を広く得ることが難しくした側面を指摘している¹⁰。小家[1983]は、農業が窮乏し停滞している状況下にあつて、生計維持の労作経営を対象にしているときは、農業経営学などの発想を基本に簿記の思考や技法を援用する方法論が適切であり、農業が営利的活動展開を行うようになると、一般簿記を農業に適用する方法論が適応力を持つことを示し¹¹、それまでの農業簿記に欠けている視点として資本的側面、すなわち、収益力・生産力・経営意思を簿記体系に位置づける考察を農業簿記研究の課題として提示している¹²。

西村[1969]と小家[1983]の研究を通じて、普及面での課題はさておき、農業簿記の動機は、利潤に対する動機の強さに左右されることが見えてくる。山田[1987]は、資本主義の発展に伴い、農業複式簿記の対象が家族経営から企業経営への段階的な発展をしていくという視点から、わが国の農業複式簿記の文献と段階的発展の関係を意識した分類・分析を行っている。すなわち、農業簿記の勘定組織は、利潤に対する動機の高まり（第1段階：自己資本の利益追求→第2段階：投下資本に対する利潤追求→第3段階：利潤の管理）に応じて、家計と経営の分離が進み、費用と収益の内容が規定されることを明らかにした。また、農業複式簿記が農業、とりわけ家族経営に普及しない理由を会

⁷ 小家龍男「農業会計理論展開のための方法論的考察」『農業技術研究所報告H』第43号、1971、p.4、によれば、「農業簿記は明らかに、誰かが特定の農業観で計算体系を工夫したものである。」「各種各様の農業簿記は、どれも実用性の評価と普及があつてはじめて実現化しうるものであり、それゆえに、農業簿記について方法論上の理論的考察を試みようとするときは、この発案普及という特殊な過程の介在は留意しておかなければならない。」と、農業会計研究における特徴として普及のプロセスを挙げている。

⁸ 近藤康男『農業簿記学』、日本評論社、1938。

⁹ 大槻正男『農業簿記原理』、高陽書院、1941。

¹⁰ 前掲、小家[1983]、p.273。

¹¹ 前掲、小家[1983]、p.269。

¹² 前掲、小家[1983]、p.274。

計公準の観点から整理したのもこの研究の特徴である¹³。山田[1987]の成果は、それまで非連続の関係にあると目されてきた複式農業簿記の段階的な展開過程を明らかにした点にある。しかし、その一方で、普及の根本的課題ともいえるべき、農業会計を始める本質的な動機の解明という課題は残されたままであった。

農業会計を始める動機としてアカウンタビリティ概念に着目したのが、家串[2001]である。家串[2001]は、ドンブリ勘定の解消には単記式簿記も一定の役割があること、企業経営には複式簿記の役割が重要になってくるという先行研究の成果を肯定しつつ、その一方で、農業がビジネスライクな発想とは一線を画した産業である点に着目し、農業経営と社会や消費者との軋轢の解消を図るコミュニケーションツールとしての役割を提唱している。家串[2001]の貢献は、アカウンタビリティ概念の拡張によって農業会計の動機に関してその可能性を広げた点にあるといえる。

以上の文献研究のほかに、農業に対する簿記の役割を農業経営のモデル別に実態調査等も交えて分析した研究として、戸田その他[2014]¹⁴がある。ここでは、それまでの研究のように、農業経営を形成する環境や条件を段階的に捉えるのではなく、現代の典型的な農業経営（①小規模兼業農家、②自立志向農家、③農業法人、④6次産業体、⑤農業関連上場企業）ごとに、それぞれの会計実務の実態調査に基づく考察から、それぞれに対する会計の役割を提言している。戸田その他[2014]の成果は、農業簿記の展開を段階的なものとして理解してきた既往の研究成果を結果的に裏付けたこと、それぞれの段階ごとに会計に対する動機の強弱に応じて、動機を高める提言をしている点にある。さらに、小規模兼業農家のように農産物の価格決定権がない段階では簿記をつける動機そのものがない¹⁵という特質を発見したことも特筆すべき点といえる。

以上の一連の先行研究は、農業会計における動機が、利潤や所得などの経済的動機に加えて、アカウンタビリティ概念や価格決定権の有無の状態に応じて形成されることを示している。家族農業経営に代表される小規模な農業経営においては、発生主義会計の基本的な機能である、分配利益計算や価格設定を目的とした原価計算を実施する動機が働きにくい、という理想と現実のギャップがある。この発生主義会計と小規模農業経営

¹³ このほかに、農業簿記における段階的な理解を加えた研究として、阿部亮耳「会計公準、会計原則と農業会計」、『農業計算学研究』,1986,がある。阿部は、農業における会計基準を考察する上で、経営・家計・労働の分離の程度による分類とそれに伴う利害調整のあり方の視点を重要な視点として指摘している。

¹⁴ 戸田龍介編著『農業発展に向けた簿記の役割 農業者のモデル別分析と提言』,中央経済社,2014.

¹⁵ 前掲,戸田その他[2014].

の相性の悪さは、農業簿記の展開過程を段階的に見て始めて明らかになってきた点であり、わが国の小規模農業経営において会計実務の蓄積が乏しいと言われるのもうなづける。

分配利益計算を主眼とした農業会計は、多くの小規模な農業経営に対して必ずしもマッチしたものではなかったようであるが、その一方で、発生主義会計は、投資とリターンの因果関係の追跡を行い、投資効率の適正な把握するという役割も担っている。この役割に注目する限りにおいて、小規模家族経営におけるスタンダードな農業簿記は、精緻な原価計算を用いないまでも、費用と収益の対応水準を向上させる方法や対応水準の不足を補う別の方法があれば、収支計算や初歩的な商業簿記のレベルから、幾許かの進歩が期待できよう。農業会計の実務には、手法はシンプルでも経営判断に役立てられている優れた手法が存在しているはずである。こうした実践的な農業会計が、いかなる動機の下に、どのような会計情報を生成しており、その会計情報を得るために費やすことのできる経営資源の制約とどのように折り合いをつけているかを観察し、そのエッセンスを農業会計における費用と収益の対応水準の向上に役立てることが、本論文における全体的な方法と課題である。

本論文の論考は、家族農業経営に代表される小規模な農業経営、とりわけ、耕種（露地栽培）農業や果樹など、季節性を有する農業を主な対象として強く意識している。そして、簿記の実践レベルとしては、初歩的な商業簿記や青色申告レベルの簿記を出発点として想定し、そこからの改善方向の提示を主なねらいとしている。

小規模な農業経営の会計問題に注目する理由は、企業会計の影響力や制約が小さく、企業会計で用いられていない手法による改善方法も選択肢として検討する余地があるからである。つまり、大規模な畜産経営など、本格的な農業簿記を実践している農業経営も多く出現し、さらに、農業簿記ソフトの普及により、小規模な経営においても容易に農業簿記を実践することが可能になってきている。このことは、かつて農業簿記の課題の一つとされてきた記帳の手間の問題が、大幅に解消されたことの証左といえるが、原価性（農産物原価を構成する支出の範囲）に関する判断、間接費の配賦基準の選択、収益認識基準の選択等、会計方針の選択に関する判断は、依然として会計をする者の判断に委ねられている。このため、会計方針の判断に関する問題は、本来、農業会計全体に共通する論点であるといえるが、農業に対してすでに企業会計を適用している農業経営体の会計は、企業会計で認められている範囲内の会計方針を選択していることから、

そこには、既存の企業会計の枠組みを超えて会計情報の価値をさらに改善するヒントとなる事例を発見する余地はもはや少ないと考えられるため、本論文の論考の対象とはしない。一方、企業会計を導入していない（導入する必要が無い）農業経営においては、企業会計における会計基準から受ける制約も小さく、会計方針の自由な選択を通じて会計情報の改善を図るヒントを発見し、その知見を活用する余地が期待できることから、本論文では小規模経営に注目することとした。

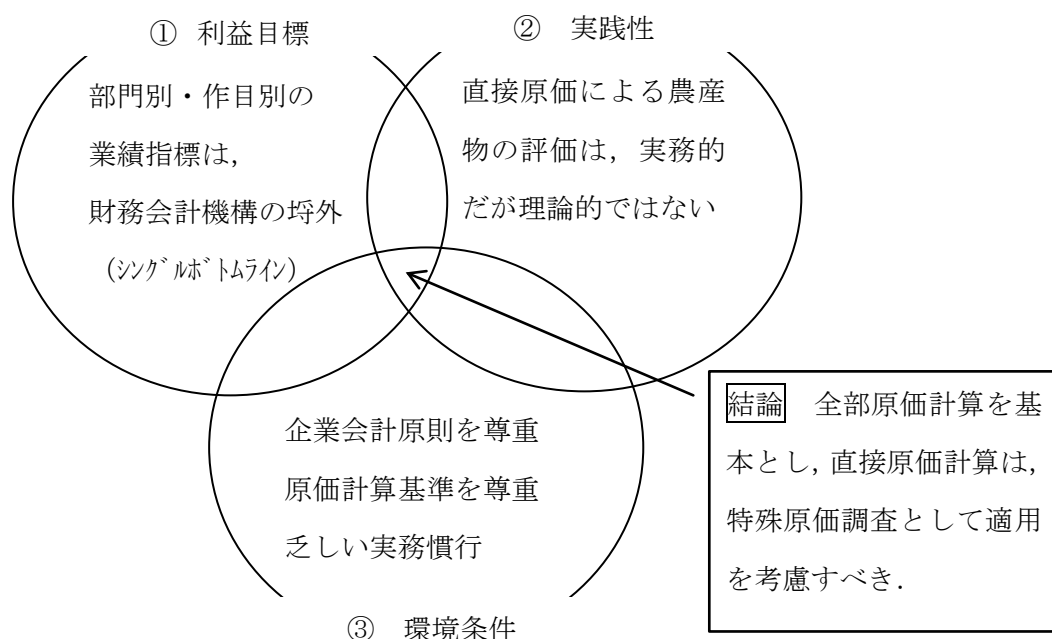
季節性を有する農業に着目する理由は、生産期間と会計期間の関係によっては、棚卸資産の評価方法の違いが、期間損益計算を左右する重要な要素となりうるからである。すなわち、季節性を有する部門・作目は、年間のうち特定の期間にロット単位で生産され、生産期間中に会計期末を迎える場合、そのロット全ての生産物を立毛として評価することから、立毛の評価方法の違いが期間損益に大きな影響を与える。ところが、通常、立毛には換金価値がなく、信頼して測定できる市場価格も存在しないため、立毛の成長を収益として認識・測定し、資産化することも難しい（いわゆる増加増殖問題）。このため、立毛の評価方法は、消去法的に原価で評価することが適当な手段となる。ただし、原価による評価においても、原価計算基準に準拠した全部原価計算だけでなく、部分原価計算にも隠れた長所・効果を見出せる可能性がある。例えば、集計する原価の範囲は、営業サイクルと会計期間の関係性や、売上代金の決済サイト（商慣行）、さらには、当該生産物の収益性の見通しなどの農業特有の環境的条件によっては、全部原価計算と部分原価計算、さらには原価計算を行わない、という選択肢があるかもしれない。

さらに内容を先取りすれば、本論文は、農業会計に関する所与の条件、すなわち、①農業経営が内包する多様な経営目標（利益目標）の実態、②会計測定に関する技術的な制約条件（実践性）、③農業会計をめぐる実務慣行・法制度・商習慣（環境条件）、について確認・調査をしている。これらの結果、小規模農業経営における会計の実践動機として、先行研究のような利益計算や利害調整機能に着目するのではなく、投資効率（投資とリターンの因果関係）を把握する機能に着目する。そのうえで、実践上の制約条件が少ないという点から実務として普及する期待が持てる数少ない分野として、セグメント会計と直接原価計算の有効性を指摘する。

本論文に先駆けてセグメント会計と直接原価計算を取りあげている研究として、阿部

[1978]¹⁶がある。阿部は、農業の機械化、装置化を背景とした直接労務費の減少と製造間接費の増大という変化に対して、直接原価計算を会計機構の中で如何に実践するか、という点について論じている。まず、その内容を概観してみよう。阿部は、①利益目標との関連から、部門別・品種別の業績管理の面でセグメント別の直接原価計算の有効性を指摘しているが、財務会計機構の枠内に直接原価計算を取り入れることの是非について言及していない。その理由は、②農産物原価計算の実践面において、当時より直接原価による棚卸資産の評価が存在したものの、この方法は、企業会計原則や原価計算基準の考え方からすれば、理論的根拠を備えていない簡便法であった点が挙げられる。さらに、③環境条件面において、農業ではそもそも原価計算の実務慣行が定着しておらず、直接原価計算が結びつくべき財務会計機構を大部分の農業経営が有していない点にもう一つの理由であるものと考えられる（図1）。

図1 阿部[1978]の概要

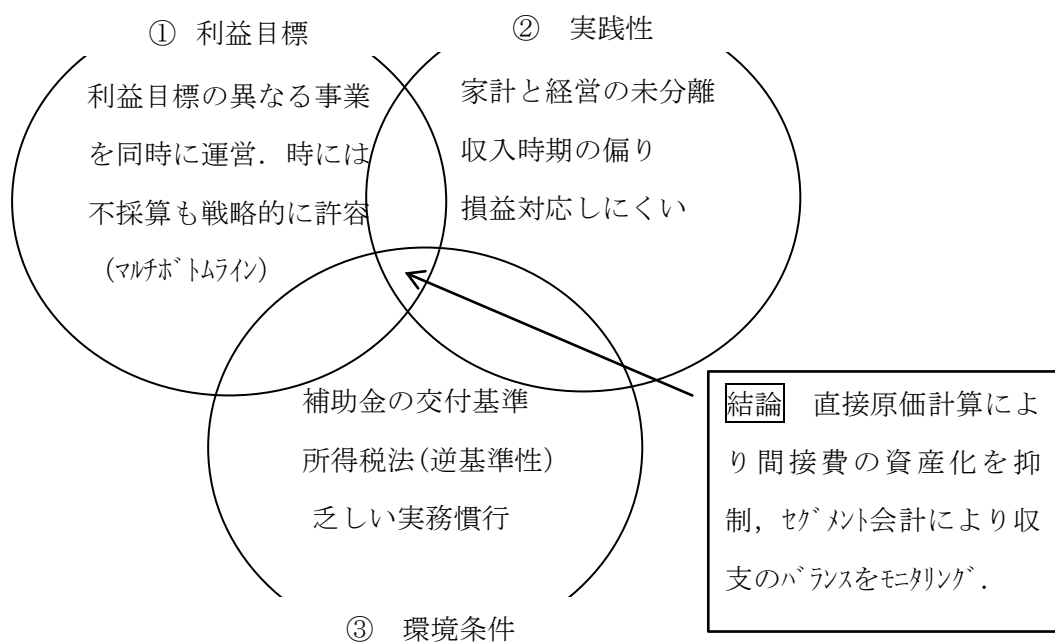


それに対して、本論文は、農業会計が所与とすべき前提条件について、阿部[1978]と異なる結論を導く。それは、①農業経営は、利益や所得のような単一の経済的目標を一途に目指すものではないという前提である。すなわち、農業経営における利益目標は活

¹⁶ 阿部亮耳「農業経営における直接原価計算」、『農業計算学研究』，第11号，1978，pp. 20-28.

動ごとに多様であって決して単一ではなく、時には戦略的に不採算事業を許容し、その利益目標の水準は、農業従事者の生活環境やライフサイクルの変化に合わせて変化する。このため、農業会計にはおおそ単一の利益指標は馴染まない（マルチボトムライン）。また、②実践性の観点から見た場合、家計と経営の財務的未分離や作期の制約により年間のうち収入の時期が偏るなど、費用収益対応における制約条件は、全部原価計算になじまない可能性を有している。さらに、③農業会計の実践環境として、実務慣行は乏しく、企業会計に準じて会計を行う動機は極めて弱い。むしろ、所得税法や補助金等の交付基準の方が農業会計の実践上大きな動機であり、企業会計が農業経営一般に容易に受け入れられるだけの十分な素地が農業従事者にあるとする見方はやや楽観的であろう。以上①～③の前提条件のもとで、企業会計的な利益計算の実践は、いくつかの工夫の余地が残されている。本論文の意義は、企業会計的な手法を農業に適用することが全く不可能なわけではない点に着目し、部分原価計算（直接原価計算）や、セグメント会計など、間接費の配賦を必要としない分類・集計の手法を駆使することで、従来の「どんぶり勘定」よりもより良い意思決定に役立つ情報を得ることができることを示している点にある（図2）。

図2 （阿部[1978]との比較の観点から見た）本論文の意義・特徴



3. 本論文の構成

本論文は、大きく三つの部分から構成される。第一は、一般的な企業会計と農業会計の背景の違いを整理し、問題提起と論点整理をする部分である（第一章、第二章）。第二は、農業会計における実際の会計方針を取り上げ、その特長を考察する部分である（第三章、第四章）。第三は、その特長を生かしながら、利益情報の改善を図る方法を考察する部分である（第五章、終章）。

第一章では、これまでの実務の中から定着した農業簿記のスタイルに注目し、定着のカギが費用と収益の期間帰属ルールを選択しやすさにあることを指摘する。さらに、農業に発生主義会計を適用することについて、主に会計公準の観点から先行研究の問題意識をレビューする。これにより、①農産物の原価に含まれない期間損益については、原価計算以外の手法によって費用と収益の対応水準を改善する方法を考察する必要がある、という第一の問題意識と、②農業生産とは異質の事業や利潤追求とは異なる動機の活動が農業経営という器を通じて一体的に行われている場合の業績管理とはどのようなものか（利潤を生まない活動も原価の集計対象として認識する必要性）、という第二の問題意識を導く。

第二章では、費用と収益の対応関係を改善するヒントとして、長期的な営業サイクルをもつ業種（保険業、工事契約、林業）の会計を取り上げ、それらの業種の会計では、見積損益と見積誤差の計算が予算管理の機能を果たしている点を明らかにする。そして、農業会計においても、生産期間の季節性によって、期末時点で収益または費用の総額が確定していない場合は、損益の確定を待たずに早期に損益計算が行われる可能性を指摘する。（そしてこの点は、第三章で収益認識の早期性を検証し、第四章で費用認識の早期性を検証する）。続いて、家族農業経営の柔軟性や強靱性に関わる既往の研究を概観し、家族農業経営が農業生産とそれ以外の活動を同時に内包していること自体が、経営の柔軟性や強靱性を裏付ける要因となっていることを再確認する。これを受けて、異なる種類の活動ごとに（仮に利潤を生まない活動であっても）原価を集計し、適切な業績評価指標を設ける意義を考察する。（そしてこの点は、第四章において、費用認識が経営活動の収益性に影響されること検証する）。

第三章では、農業における収益認識基準に着目し、収穫基準がなぜ日本の農業簿記の実務で用いられているかを考察する。収穫基準は、費用と収益のタイムラグが最も短くなる収益認識基準であり、精緻な原価計算を行っていない場合、費用と収益の対応水準

の改善を図る一つの方法である。また、自主流通米の取引慣行のもとでは、損失認識の早期化という副次的効果も享受できることを明らかにする。

第四章では、農業における費用認識基準に着目し、ワイナリーにおいて、ブドウの原価計算が行われているか否かの実態調査を行うとともに、その選択理由として事業の収益性が影響しているかどうかを確認する。経営者が収益性の異なるワインの会計的評価に際して原料用ブドウの原価情報をどのように使い分けているかを調査し、収益性の低いワインの原料用ブドウは、ワインの原価を構成していないこと（期間費用処理していること）を明らかにする。

第五章では、多様な経営活動に対応した業績評価指標のあり方を考察する。近年の農業経営では、六次産業化の取組みのように、意識的に異質な事業を取り入れる事例が多く見られ、各事業の利益目標も多様となってきたことから、セグメント別の損益計算のあり方の議論は避けて通れない。農業会計もこうした実態の変化に合わせて、①収益の柱となるセグメントの収益性を評価し、②採算性の低いセグメントの活動に規律を与え、③労務管理（賃金体系）に客観性を与えるツールとして即応していく必要がある。具体的には、農業会計においてセグメント別の損益計算書を利用する価値とその損益の測定方法、具体的にはどのような視点からセグメントを分割するか（セグメント分割基準）と、収益や費用をセグメントごとにどのように測定するか（特に原価の集計範囲）の二点について考察する。

終章では、本論文の内容を総括し、農業会計の使命が、損失の把握とコントロールにあり、そのために今後有望な領域は、直接原価計算とセグメント会計の分野であることを指摘する。

第一章 農業簿記の実践性からみた農業会計の意義と課題

1. 本章の課題と方法

(1) 課題

本論文の課題は、経営規模が小さく季節性を有する農業の会計の特徴と展望を明らかにすることにある。本章では、この特徴を明らかにするにあたり、次の二点を課題として設定する。第一の課題は、これまでの実務として定着した農業簿記のスタイルと定着した理由は何かを明らかにする、第二の課題は、既往の研究の問題意識から農業に発生主義会計を適用することの課題を明らかにすることである。

(2) 方法

本章では、文献のレビューを行う。第一の課題に対しては、農業簿記の利用に関する既存の調査・研究をレビューし、農業簿記の普及と法制度の関係をみる。第二の課題に対しては、既往の研究の中から、農業簿記に発生主義会計を適用することの意義と残された課題をレビューする。

2. 農業会計の動機と実践性

(1) 分析視角

農業簿記は、商業簿記や工業簿記ほど農業者一般に普及していないと見られてきた。この全般的な事実を改めて振り返るとともに、農業会計の中でも、比較的普及が進んでいる分野として税務会計が、普及が進みにくい分野として財務会計の分野があることを再確認する。本節では、両者の違いについて、法制度的な背景の有無の違いに着目し、法制度が農業簿記の実践性の向上にいかなる便宜を図っているかを見る。翻って農業における財務会計の分野の課題を示唆することが本節のねらいである。

(2) 農業簿記の主な動機

農業簿記の主な動機は、①税務申告、②経営管理、の二つであると一般に理解されて

いる。事実、新井[1987]¹⁷等、多くの簿記書がここに基本的視座を置いており、農林水産省統計情報部[2001]¹⁸は、これを裏付ける調査結果を示している。

阿部[1974]¹⁹によれば、②経営管理を目的とした農業簿記は、利潤の計算という複式簿記本来の目的と、所得という農業経営の目標が異なることから、普及はなかなか進まないと目されてきた。しかし、近年に至って集落営農の増加にあわせて農業簿記の普及が進んでいる²⁰。これは、集落営農が認定農業者となるための要件として「経理の一元化」が求められることによるものとみられる。集落営農における「経理の一元化」の狙いは二つあり、一つは「品目横断的経営安定対策」の交付金を認定農業者へ支払う際の経理の透明性を高めるため、もう一つは、集落営農を5年以内に農業生産法人へ組織替えさせるための準備とされる。このことから、「経理の一元化」は、集落営農の経営管理を制度的に後押ししたものといえよう。

(3) 税務会計の動機と実践性

農業簿記の普及にとって最大の原動力となったのは税務申告である。税務申告は、納税義務を背景とした強制力と青色申告特別控除に代表される税制上の恩典を備えており、会計行為を行うことに対する十分な動機となり得る。

また、税務会計における手続の簡略化は、「財産の帰属の問題」「費用収益の期間帰属の問題」の回避に役立ち、農業会計の実践性の向上に貢献している阿部[1990]²¹。たとえば、収穫基準は、収益認識の煩雑性の回避という観点から注目すべきトピックである。収穫基準は、実現主義に整合しないという会計理論上の観点から、田中[1968]²²、阿部[1981]²³、源田[2000]²⁴等、多くの論者により長年にわたって批判の対象とされてきた。しかし、収穫基準は、金銭によらない収入である「経済的利益（所得税法第36条第1項）」を捕捉するための税務会計特有の規定（所得税法第41条）として、収益認識の実践性の確保に一定の効果があることは否定できない（第三章にて詳述する）。

¹⁷ 新井肇『複式農業簿記-伝票会計の実務-』、全国農業会議所、1987、「はじめに」。

¹⁸ 農林水産省統計情報部『平成12年度食料・農林水産業・農山漁村に関する意向調査 農業経営の管理に関する意向調査結果』、2001.5.18。

¹⁹ 前掲、阿部、1974、pp.40-41。

²⁰ 「集落営農実態調査」、2005～2013。

²¹ 阿部亮耳「農業の税務会計における簡略性」、『現代農業会計論』、富民協会、1990、pp.49-64。

²² 田中義英『農業会計学』、明文書房、1968、p.86。

²³ 阿部亮耳「農産物の費用収益対応について」、『農業会計の展開』、明文書房、1981、pp.13-26。

²⁴ 源田佳史「農業税務会計の諸問題」、松田藤四郎・稲本志良編著『農業会計の新展開』、農林統計協会、2000、p.247。

(4)「経理の一元化」の動機と実践性

経営管理のための農業簿記は、従来それほど普及が進んでいなかったことは前述のとおりであるが、平成 19 年産から「品目横断的経営安定対策」の交付金の対象となる認定農業者の要件として「経理の一元化」が求められるようになり、徐々に普及が進んでいる（農林水産政策研究所[2010]²⁵⁾。

「経理の一元化」の背景となる「品目横断的経営安定対策」は、安定した持続可能な経営の育成を目的として、一つは収入の変動による影響緩和（いわゆる「ナラシ対策」）、もう一つは、諸外国との生産条件の格差の是正（いわゆる「ゲタ対策」）を行う。このため、「経理の一元化」は、交付金の要件として、安定的な持続可能な経営に最低限必要な要件として収支の把握を要求しているにすぎず、費用収益の期間帰属の基準など会計学的な論点について厳格な定めを設けていない点が、農業簿記の普及を支える一つの要因となっているものとみられる。

(5) 農業簿記の動機と普及

農業簿記の普及が進んでいる分野は、①税務会計の分野と、②経営管理の中でも「品目横断的経営安定対策」の対象となる分野、であることが明らかになった。①は課税所得の計算、②は交付金の支払要件の充足、という点で農業簿記に対する経済的な動機を強く有する。さらに、財産の帰属や費用収益の期間帰属の判断など、農業会計特有の会計的な判断を回避できるように、会計処理に簡便性や裁量性を与えている点も農業簿記の普及を支える要因の一つとなっているものと見られる。つまり、経営管理を目的とした農業簿記、とりわけ財務会計の分野の普及のカギは、経済的動機の強弱²⁶⁾に加え、会計的な判断がスムーズにいくための拠り所となる会計方針が明確になっていることにある。しかし、現実的には、会計方針の適切性を十分に吟味したうえで簿記に臨むことはまず考えられず、むしろ、企業会計における一般的な会計方針（実務的には、会計ソフトの仕様）を違和感なく受け入れられるかどうか普及のカギになるとと思われる。

²⁵⁾ 農林水産政策研究所『平成 21 年度年度水田作地域における集落営農組織等の動向に関する分析調査報告書』, 2010. 12.

²⁶⁾ このほかにも、簿記へのインセンティブを考察した近年の研究として、戸田龍介「地域復興のための簿記の役割 (9) —記録へのインセンティブを奪うもの—」, 『商経論叢』, 2013. 3. がある。

3. 農業における財務会計の実践性

(1) 分析視角としての会計公準

本節では、前節の検討を受け、農業への財務会計の適用における実践性の面での課題を明らかにする。この実践性の面での課題とは、会計の本質的な構造が制約となって、会計情報の利用者が求める水準の財務報告ができないことである。この本質的な構造とは、会計公準、とりわけ、構造的公準と呼ばれるものである。

会計公準に関する研究は、その歴史も古く、これまでに膨大な研究成果が蓄積されてきている。会計公準論における「公準」の意味は、「自明の仮説」＝「基本的コンベンション」と、「前提」＝「会計の目的」の二つに大別できる²⁷。

前者はいわゆる「構造的公準」²⁸と呼ばれ、会計が行われる環境や会計実務から帰納的に導かれた基本的概念であり、①エンティティの公準、②会計期間の公準、③貨幣的評価の公準、として一般的に知られているものである。構造的公準は規範的な性格はほとんど有しておらず、それは、会計構造に対する制限を司る概念だといえる。一方、後者は「要請的公準」と呼ばれるものである。それは、企業会計が果たすべき基本的な役割、目標を打ち出したものであり、会計情報の「有用性」、「公正性」、「真実性」などの会計の規範概念である。このため、「要請的公準」は、会計理論への演繹的接近の拠所となる基本思想であり、会計職能論、会計主体論、概念フレームワーク論などさまざまなアプローチによって研究が進められてきた。

構造的公準は、会計が扱う情報の範囲に関する制約であるため、しばしば重要な情報の捨象や情報同士の競合という課題を惹起する。たとえば、エンティティ²⁹の公準は、所有と経営が未分離の企業における会計や企業集団の会計において会計単位の設定をいかに行うのかという問題を提起する。また、会計期間の公準は、損益の期間帰属問題の表裏一体の関係にある。さらに、貨幣的評価の公準は、非貨幣情報の捨象や貨幣価値変動の影響と表裏一体の関係にある。

²⁷ 両者の区別に関する具体的例示については、阪本安一「会計学の前提と会計の公準」、『企業会計』、1966.9を参照。

²⁸ 「構造的公準」「要請的公準」の分類については、新井清光『会計公準論（増補版）』、中央経済社、1978、補論部分を参照。

²⁹ 本稿におけるエンティティは、いわゆる「会計単位」、すなわち会計が実施される範囲を意味する用語として使用する。

こうした構造的公準に端を発する諸論点は、会計に対する複数の要請を要請的公準にしたがって取捨選択し、要請間のバランスをとることで解決を図ることになる。このうち、「情報利用者の意思決定有用性」という要請的公準に最もかなった方法の組み合わせを模索する方法が、いわゆる意思決定有用性アプローチである。会計学における意思決定有用性アプローチは、企業経営の最大のリスク保持者としての株主ならびに将来的な株主としての投資家を主な情報利用者として想定している。しかし、農業会計においては、税務目的や経営管理、あるいは与信の判断のために会計をすることはあっても、投資家を想定した会計はほとんど行っていない。したがって、農業会計において構造的公準に基づく諸問題を要請的公準によって解決しようとする場合、企業会計とは異なる視点が重要になってくる。

このように農業会計では、構造的公準の視点から見た農業会計固有の問題提起と、要請的公準の視点からの問題解決に取り組んできた歴史がある（表 1-1）。以下、先行研究の再整理を行う上では、先行研究が構造的公準をどのように受け入れ、その背景にはどのような要請的公準を前提としていたのか、という側面に注目して整理行っていくこととする。

表 1-1・会計公準と論点整理

構造的公準	構造上の論点	農業会計学での具体的論点（例）	要請的公準からのアプローチ
エンティティの公準	エンティティの範囲の解釈	<ul style="list-style-type: none"> 家計・経営未分離の経営におけるエンティティの範囲 	会計情報の「有用性」の再検討 （要請的公準の農業会計的解釈） ↓ 有用な会計情報概念の検討 ↓ 具体的会計手続の検討
会計期間の公準	収益費用の期間帰属	<ul style="list-style-type: none"> 収益認識基準の選択 収穫物・立毛の評価方法 	
貨幣的評価の公準	非貨幣データの捨象	<ul style="list-style-type: none"> 重要な物量データの貨幣的再評価方法 	

（2）農業会計における会計公準の研究

農業会計と会計公準の関係について直接的に言及した貴重な先行研究として、阿部 [1990] がある³⁰。阿部は、構造的公準として、「エンティティの公準については、…

³⁰ 阿部亮耳「会計公準，会計原則と農業会計」，『現代農業会計論』，富民協会，1990，第 1 章。

(中略)・・・農業の場合には相当問題となりうる重要な仮定である。」と述べ、要請的公準として、「目的適合性」をあげている。以下、阿部[1990]の研究を概観しておこう。

阿部[1990]によると、「構造的公準としてのエンティティの公準におけるエンティティの解釈といえは、一般的に出資者から切り離された企業そのものとして解釈されているが、農業の場合は、①農家（経営一家計未分離）、②農業共同経営（経営一家計分離、労働―資本未分離）、③農業会社（中小会社；労働―資本分離、資本―経営未分離）、④農業株式会社（大企業；資本―経営分離）という四つの段階にある会計主体³¹を対象とすることがその特性である。しかし、①②③の段階にある会計主体についても、当時の中小商工業者向けの簿記の一般的基準が、①所得計算目的、②中小企業金融の円滑化、③事業経営の合理化、という3点を目的として整備されており、経営形態の分類のみの単純なアプローチでは農業の特性を十分に見出せない。そこで、「農業生産に特有の諸種の性質」、すなわち、自然的制約と土地利用という産業的特徴から派生した、①有機的生産、②作期の制約、③長期性の3点が農業会計に課す制約の解明こそが農業会計学研究の必然的な課題となる。」という趣旨の指摘がされている。また、農業会計が独自に内包する構造的制約の存在は、「貨幣的測定、会計単位、会計期間という尺度、空間、時間という一般に測定上の問題がある。これについても農業に特有の問題をどこまで考慮するかである³²」という記述にもあるように、企業会計を農業にそのまま適用できない一つの根拠と目されている。

一方、要請的公準にあたる記述として、阿部論文では「当然に財産の保全、資金の流動性の維持、利益の分配と各種利害関係の持続的調整である。農業を営む場合においても、会計の機能は会計主体によって異なることは自明³³」と述べられている。このことは、阿部が、「農業会計においても利害調整機能を第一の使命として認識しつつ、農業における会計主体の特殊性が利害調整の具体的なあり方に影響を与える」と考えていたことを示している。

以上における阿部[1990]の所説は、農業会計が調整すべき利害関係の複雑さの目安として会計主体を四つの段階（①農家（経営一家計未分離）、②農業共同経営（経営一家計分離、労働―資本未分離）、③農業会社（中小会社；労働―資本分離、資本―経営

³¹ 本稿における会計主体は、会計方針を決定する者を意味する用語として用いる。

³² 前掲、阿部[1990], p. 16.

³³ 前掲、阿部[1990], p. 10.

未分離), ④農業株式会社(大企業; 資本一経営分離)) に分類するところを起点としている。この研究は, 農業会計のスタイルが, 農業経営をめぐる利害関係の範囲と会計測定上の技術的制約の相互関係によって決定されていることを明らかにしており, 会計学の成果を農業会計学に吸収する際に踏まえておくべきポイントを示しているという意味で, それ以降の農業会計研究のスタイルに大きく影響を与える貴重な研究成果であるといえる。

そこで, 次に三つの構造的公準それぞれの視点から農業生産物評価に関する先行研究の論点整理を行っておう。

(3) エンティティの公準

阿部[1990]は, 会計主体の相違の視点に測定の技術的制約の視点を加えることで, 会計学と農業会計学の出発点の違いを明確化し, 両者の比較研究の途を開いた。農業会計における会計主体の研究は, 農業会計の研究に不可避なテーマであり, 会計主体という用語が出現する以前から様々な先行研究で言及されている。会計主体論は, 演繹的・規範的アプローチの原点といえるものであり, そこから農業会計に関わる様々な問題が研究されてきている。

会計主体論は, 会計の指導理念の拠り所としての企業観として, 「所有主理論」「代理人理論」「企業主体理論」などの分類から出発する³⁴。農業会計においては, こうした分類に代わる会計の指導理念として, 阿部[1990]に代表される農業の主体的特質を出発点に, 農業独自の特性(たとえば, 作目, 気候, 地理的条件, 生産技術, 経済環境, その他)を組み合わせた考察がしばしば試みられる。

特に家族農業経営の会計については, 家計と経営が一体不可分である農家の実態の捉え方をめぐって, 多くの研究が蓄積されている³⁵。近藤[1938]³⁶, 倉田[1979]³⁷等, 多くの農業簿記では, 勘定組織上, 家計と経営を擬制的に分離した様式を備えているが, その内実は, 家産と営業資産が一体不可分である「財務的未分離」という家族経

³⁴ 会計主体論については, 前掲, 新井[1978]参照。

³⁵ なお, 家族経営に関する分析は, 稲本志良「農業会計理論の対象としての家族経営」, 『農業計算学研究』, 第 18 号, 1985, が詳しい。

³⁶ 近藤康男『農業簿記学』, 日本評論社, 1938。

³⁷ 倉田貞『新版複式農業簿記』, 大明堂, 1979, はしがき。

営の実態を意識しており（山田[1987]³⁸），この点が企業会計とは大きく異なる．古くは，近藤[1938]が，「家事費用は農業経営からの自給物によることが多く，（中略）一個の経営内の労働力の再生産費として観ることが適当³⁹」，と述べている．また，大槻[1941]は，「農家の所得経済行為に供用する一切の財は，之を所得経済がその母体経済たる農家経済より出資受けせるものと仮に看做⁴⁰」することで農業簿記・会計の枠組みを構築している⁴¹．昭和初期の農業会計研究史上，異なる帳簿組織を有する両者は二つの潮流を築いたが，農家経済全体を視野に入れている点において共通している．家計と経営の「財務的未分離」を前提とした場合，農業生産物ならびに収入・支出の帰属が家計なのか経営なのかという区別以前に，農家全体の財産の増減把握が会計の第一使命となってくる．さらに，「労働力再生産費としての家事費用の多少によって純収益が影響される⁴²」ことから，損益計算書は純粋な農業生産がもたらす利潤を示さない．このような家産と営業資産の両方を包含した計数管理の重要性は，企業会計にはない農業会計独自の視点である．ところで，資本や労働の拠出者としての家計に注目するだけであるならば，ことさら農家と商工業世帯の会計の違いを強調する必要はない．この点について，菊地[1986]⁴³は，農業会計の特徴点について，①乳牛や果樹などの育成期と用役期の判断，②家計仕向の評価，が農業会計の特徴だと指摘している．菊地の研究は，非常に高度な会計的判断に加え，農業経営の自給的側面に農業会計の独自性があることを示している．

その後，常秋[1992]は，会計主体としての農家が，①農業経営＝利益基準，②家庭経営＝効用基準，という2つの価値判断基準を内在していることを解明した⁴⁴．また，吉野[2008]は，酪農家が「経営収支よりも家計費なども含む農協との取引収支に注目

³⁸ 山田稔「農業複式簿記の社会経済学的研究」、『千葉大学園芸学部学術報告』，第40号，p. 99，1987

³⁹ 前掲，近藤[1938]，p. 92.

⁴⁰ 大槻正男『農業簿記原理』，高陽書院，1941．本稿は『昭和前期農政経済名著集⑩ 農業生産費論考 農業簿記原理』，農文協[1979]，p. 81を参照．

⁴¹ 小家龍男「わが国における農業簿記学の展開—その方法論に関する考察」『農業研究センター報告』Vol. 1，1983，p. 260．ここで小家は，大槻簿記について，「昭和年代初期は，農業が破局的な困窮に陥った時期であり，（中略）農家のとり得る方途は，できる限りの勤儉と，それによる貯蓄のほかはなく，したがって農家の記帳目的は，所得と家計費の計算を行うとともに農家経済余剰の形成をとらえるところに向ったことになる」と，農業経営の生命線が家計にある観点から大槻簿記の理由を至当と評している．

⁴² 前掲，山田[1987]，p. 99

⁴³ 菊地泰次『農業会計学』，明文書房，1986，pp. 9-10.

⁴⁴ 常秋美作『農家経済と会計』，農林統計協会，1992，「第1章 農家経営の二元的会計実体」を参照．

している⁴⁵⁾ 実態を明らかにしている。これらの研究は、既往の農業会計研究が培ってきたエンティティの公準の捉え方に一定の裏づけを与えるものとして注目できる。

かくして会計主体に着目した研究は、先の近藤[1938]に見られるような家族経営と企業経営の二項対立的な視点⁴⁶⁾から出発し、山田[1987]、阿部[1990]が両者の非連続な関係を示したといえる。会計主体論に依拠した研究は、会計方針を決定する者を直接的に考察の対象とし類型化しているので、その結果導き出される会計方針には強い説得力がある。しかし他方で、多様性に富む実際の会計主体をいくつかのパターンに類型化するだけでは十分とはいえず、導きだされた会計方針や会計手続が実際の情報ニーズに必ずしもフィットしない可能性があるという欠点を持つ。この研究アプローチをもって、家族経営と企業経営の中間ともいうべき小規模法人経営や集落営農にふさわしい一意の会計手続を提示できない現状を振り返ると、さらに会計主体の類型を精緻に細分化していくか、家計と経営の財務的分離の度合に影響されない、より汎用的な農業会計を目指す方向性もあるだろう。

(4) 会計期間の公準

エンティティの公準に関わる「家計と経営の一体不可分」の課題については、複式簿記を採用することによって、少なくとも勘定組織上は形式的に所有と経営が分離しているとみなすことが可能となる⁴⁷⁾。この擬制により、農業会計は企業会計の手法を取り入れることが可能となった。

構造的公準としての会計期間の公準は、永続企業を前提とする企業会計にとって、会計期間を設定する必要性をあらわす公準である。農業生産物の評価に関しては、会計期間に生産期間が跨る場合や、通常一年とされる会計期間よりも生産期間が長い場合、決算時に生物資産の評価が不可避となることが論点となる。特に、ペイトン＝リトルトン『会社会計基準序説』[1940]⁴⁸⁾により、資産の取得原価評価と収益の実現主義を軸とする、いわゆる「取得原価主義会計」の考え方が会計学の主流を占めるようになって以来、生物資産の評価と取得原価主義会計の両立に最大の苦心が払われるよ

⁴⁵⁾ 吉野宣彦『家族酪農の経営改善』、日本経済評論社、2008、p. 163.

⁴⁶⁾ 前掲、近藤[1983]、p. 3-6.

⁴⁷⁾ 前掲、倉田[1979]、はしがき.

⁴⁸⁾ William A Paton & A. C. Littleton, An Introduction to Corporate Accounting Standards, 1940, American Accounting Association, 中島省吾訳『会社会計基準序説』森山書店、1953.

うになった。

保存がきかない普通作物で作期が会計期間に包含される場合、期間費用の集計のみで費用と収益は対応する。しかし、生産期間や営業の循環過程と会計期間の関係が見出しにくい作目については、本来、厳密な原価計算を行わなければ費用と収益は対応しない。阿部[1972]⁴⁹が養鶏を取り上げたように工業的な育成が可能で育成期間が短い家畜については一定の精度で原価計算が可能である。ただし、逆説的だが、連続的な育成が行われており、育成羽数に大幅な変化がない場合、原価計算を行わなくとも費用収益対応はある程度確保できるともいえる。また、大家畜や果樹など、投資から回収までのサイクルが長期に渡る部門については、本格的な原価計算を適用しなければ費用収益の対応は難しいが（加用[1973]⁵⁰）、その厳密な実行は「自然増価」等の問題もあって非常に困難である。農業生産物の原価を正確に計算して品目ごとの利益率を計算することは経営管理という観点に立てば、確かに重要である[阿部 1981]。しかし、農業会計においては、資本の投下と回収の因果関係が不明瞭なことから、キャッシュ・フローの期間配分に客観性は期待できないし、それを厳密に行うことで生み出される追加的な情報価値の大きさも実証的には確かめられていない。

ペイトン＝リトルトン[1940]は、「原価の凝着性」や「費用と収益との対応」といった会計の基本的諸概念を整理し、取得原価主義会計の確立に貢献した。取得原価主義会計によれば、生物資産を生産原価で評価し、収益の実現に伴って利益を認識する。こうした計算思考は、経営資源を多方面から調達して運営し、複雑な利害調整を前提とする株式会社制度に最適な仕組みであったが、経営資源の調達先がそれほど多くなると比較的シンプルな利害関係が想定される農業には不向きであった。同著には、自然増価について、「収益として報告されるべきではないと云っても、この現象の貸借対照表的な観点より見た現実又は重要性を否定すると云う意味ではない。」と、取得原価主義会計と自然増価のジレンマを色濃くにじませた記述があり、「この問題を解決する一番良い方法は、報告の焦点として慣習的に一年を用いることを止めて・・・当初の期日から最後の処分の日までに必要な期間を（会計期間として）用いることにある⁵¹」と、結論している。

⁴⁹ 阿部亮耳『農業経営複式簿記』，明文書房，1972。

⁵⁰ 加用信文「農業複式簿記の理論的構造」，『農村研究』，第 37 号，1973. 9，本稿では『昭和後期農業問題論集 18 経営計画論・簿記論』，農文協，1983，pp. 283-320. を参照した。

⁵¹ 前掲，William A Paton & A. C. Littleton[1940]，訳書 pp. 92-93.

これについて、阿部[1974]⁵²は、ペイトン教授の「生産期間を一つの会計年度とする」という主張に対して、「期間損益計算という前提の公準をなくしてしまうことになるのではないか。つまり期間の解決を期間に求めるのはやはり承服しがたいことである。慣習的な1年ないし半年ということは理論的に根拠がないとしても、会計実践として10年に一回の報告ということは報告機能としてどのような意味をもつことになるかは疑問である」と指摘し、「販売主義の立場を厳密に適用することと、期間損益計算による収益の把握とは両立しがたい」と述べている。阿部の見解は、会計期間は、費用収益の対応と情報的な価値との相対的な関係で決まっていべき、というものであり、当時において示唆に富んだものである。

ペイトン＝リトルトン[1940]の費用収益対応原則は、後年、「会計専門家の強迫観念」⁵³といわれるまでに人々に深く浸透していく。実際、ペイトン＝リトルトン[1940]以降の農業会計は、取得原価主義会計と農業生産物の評価を両立させるための「対応」を解明することに苦心してきたといっている⁵⁴。菊地その他[1981]の共同研究である『「農業会計原則」の定立に関する研究」⁵⁵は、まさにこうした苦心の集大成として位置づけることができる。しかし、対応そのものは、努力と成果の因果関係に関する推論にすぎず、具体的な事象について一意の対応関係を提示することは極めて高度な難問であることから、これ以降、費用収益の対応を意識した研究は退潮傾向となっていく。

費用収益の対応への関心が薄れたもう一つの背景として、農家負債問題等、資金繰りを原因とした農業経営の廃業の増加により、徐々に農業経営の実務上役立つ情報として、「対応」した損益情報よりも、支払能力の情報の方が農業経営の生命線として注目されるようになってきた点が挙げられる。支払能力の算定を重視する立場からすると農業生産物の保有量を示す情報は、必ずしも常に貨幣的に換算されている必要はな

⁵² 阿部亮耳「ペイトン教授の農業会計に関する所論について」、『農業財務会計論』,1974,第5章。

⁵³ Reed K Storey & Sylvia Storey, The Framework of Financial Accounting Concepts and Standards, FASB Financial Accounting Series, Special Report, 1997, (財)企業財務制度研究会訳『財務会計の概念および基準のフレームワーク』中央経済社, 2001, p. 84.

⁵⁴ 対応は価値移転を通じて果たされる。価値移転に関する研究を以下に例示しておく。

- ・ 小倉栄一郎「農業会計研究上の若干問題」、『会計』第58巻第2号, 森山書店, 1950. 8, pp. 15-28.
- ・ 杉村道男「農業会計における資本循環過程」、『会計』第94巻第3号, 1968. 9, pp. 141-152.
- ・ 馬場英夫「価値移転の問題に関する一考察 ―農業簿記理論上の基本問題―」『金沢経済大学論集』第10巻第1号, 1976. 8, pp. 1-14.

⁵⁵ 菊地泰次研究代表『「農業会計原則」の定立に関する研究―昭和54・55年度文部省科学研究費研究成果報告書―』, 1981.

い。むしろ、貨幣情報と物量情報が適切に使い分けられている必要がある。小家[1980]は、「農家の営農を農業経営自体の維持存続、発展の面で考える場合では、営農の所得稼得は、営農活動の意義としては必要条件とすべきところとなるが、それだけをもって十分条件とはおよそなし得ることにはならない⁵⁶⁾」と、農業経営の確立に必要な点として、計画的な資金運用と内部留保を挙げている⁵⁷⁾。計画的な資金運用と内部留保が、計数管理における重要なポイントであることは、八巻[1992]⁵⁸⁾、山岸[1995]⁵⁹⁾[1996]⁶⁰⁾による月別収支の事例研究や、天野[2000]⁶¹⁾による農家の経済構造と災害抵抗性との関係に関する研究によって、徐々に裏付けられてきている。また、この時期、農業会計の分野においては資金繰りを意識した農業簿記書⁶²⁾が公刊されており、さらに近年では二川・古塚[2005]⁶³⁾によって自計式農家経済簿に基づくキャッシュ・フロー計算書の作成方法に関する研究が行われている。

このように会計期間の存在は、期末時点における農業生産物の評価という非常に重要な論点を惹起した。ペイトン＝リトルトン[1940]の影響があまりに大きかったため、農業生産物の評価の目的もまた、財務報告上の資産の評価に強い関心を払わざるをえなかったといえよう。後年、H. Thomas Johnson & Robert S Kaplan[1988]⁶⁴⁾は、原価計算の目的が、財務報告に限定されることで経営意思決定への適合性を喪失していった歴史を明らかにしたが、農業会計の世界では、支払能力の表示に実務上の関心がシフトする中、あえて農業生産物に対して、工業製品と同様に原価評価を適用することの意義を根本から問う必要がある。

(5) 貨幣的評価の公準

農業会計も会計の一分野である以上、農業生産物を貨幣的に評価せねばならないの

⁵⁶⁾ 小家龍男『農業簿記 自立化のために』, 明文書房, 1980, p. 202.

⁵⁷⁾ 上掲, 小家[1980], p. 213-214.

⁵⁸⁾ 八巻正「農業法人経営における資金管理法—資金運用表の適用—」, 『北陸農試農業経営研究資料』第 39 号, 1992. 2.

⁵⁹⁾ 山岸高信「大規模水田作営農集団における財務管理の特徴」, 『農業研究センター経営研究』第 30 号, 1995. 5.

⁶⁰⁾ 山岸高信「土地利用型農業経営における財務の安定性—月別の収入・支出構造の分析による接近—」, 『農業研究センター経営研究』第 35 号, 1996. 12.

⁶¹⁾ 天野哲郎『農業経営のリスクマネジメント—畑作・露地野菜作経営を対象として—』, 農林統計協会, 2000, pp. 17-37.

⁶²⁾ 例えば, 楠本雅弘『複式簿記を使いこなす—農家の資金管理の考え方と実際—』, 農文協, 1998.

⁶³⁾ 二川智恵・古塚秀夫「自計式農家経済簿に基づくキャッシュ・フロー計算書の作成方法に関する研究」, 『農林業問題研究』第 158 号, 2005. 6.

⁶⁴⁾ H. Thomas Johnson & Robert S Kaplan, RELEVANCE LOST: THE RISE AND FALL OF MANAGEMENT ACCOUNTING, Harvard Business School Press, 1988, 鳥居宏史訳『レレバレンス・ロスト—管理会計の盛衰—』, 白桃書房, 1992, 訳書 pp. 115-140 第 6 章「原価管理から原価計算へ: 適合性の喪失」を参照されたい。

は当然だが、その際に生じる課題についても古くから認識されてきている。Thaer[1837]⁶⁵の頃にはすでに、農業生産物の測定属性についての記述がなされており、そこには費用価の考え方がみられる。しかし、農業生産物の自然増価に対して適切な会計的評価をしなければならない、という認識とは裏腹に収益認識との間に大きなジレンマあったことは、前述のペイトン＝リトルトン[1940]のとおりである。阿部[1980]は、「貨幣に換算するよりもまず一年の生活の資材を物的に確保したいという動機が第一次的には極めて強くあった⁶⁶」とし、財産の保全という観点からすれば、物量数値もまた重要な情報であることを指摘している。阿部の指摘は、会計の領域として物品会計という領域も存在することを再認識させるものだが、それは同時に農業会計にあっていかなる情報が有用なのか、農業が生み出す有形無形のアウトプットのうち、どこまでを貨幣価値評価の対象とすべきか、について根本的な問いを投げかけている。

こうした貨幣価値評価の対象の広がり例として、食料・農業・農村基本法（1999年）にて「農業の多面的機能」が取り上げられた頃から、非農産物も農業のアウトプットとして認識されるようになってきた。同法において、多面的機能は、「国土の保全、水源のかん養、自然環境の保全、良好な景観の形成、文化の伝承等農村で農業生産活動が行われることにより生ずる食料その他の農産物の供給の機能以外の多面にわたる機能」と定義されている。この多面的機能の中から環境保全に着目し、環境保全のためのコストとその活動により得られた効果を認識し、可能な限り定量的（貨幣単位又は物量単位）に測定し伝達する仕組みとして、環境会計の導入を試みる研究がみられる^{67,68}。農業における環境会計の開示動機は、農業の社会的責任の一環としての「環境アカウンタビリティ」概念にその根拠がもとめられる。同様に、農業の社会的責任を認める立場から、農業におけるCSR会計や社会的責任情報の開示も研究の対象となっている^{69,70}。ここでも環境会計と同様に、開示動機となる「社会的アカウンティビリティ

⁶⁵ Thaer, Albrecht Daniel, Grundsätze der rationellen Landwirthschaft, 1837, アルブレヒト・テーア著；相川哲夫訳『合理的農業の原理 上巻』§246, 農山漁村文化協会, 2007. 11, 訳書 pp. 254-261.

⁶⁶ 阿部亮耳「農業経営と農業簿記」, 『現代日本の農業経営』, 富民協会, 1980, p159.

⁶⁷ 家申哲生『農業における環境会計の理論と実践』, 農林統計協会, 2001.

⁶⁸ 関根久子「農業における環境会計導入の可能性」, 農業経済研究 別冊, 日本農業経済学会論文集 2003, 2003. 11. 30, pp. 220-222.

⁶⁹ 佐々木市夫「農業経営における社会的責任と新会計」, 『農林業問題研究』, 第44巻第3号, 2008.

⁷⁰ 香川文庸・小田滋晃「農業経営の社会的責任とアカウンタビリティ」, 『農林業問題研究』, 第44巻第3号, 2008.

ティ」概念の確立が大きな課題となる⁷¹。家族農業経営では、農業会計の開示動機としてのアカウンタビリティ概念が希薄である。このことは、環境会計や社会的責任情報の開示の場面においても同様に当てはまるため、開示の動機づけの研究⁷²やより具体的な計算方法の研究が求められる⁷³。さらに、農産物は、市場での取引が可能な経済財であるが、多面的機能は、主に市場での取引ができない非経済財である。多面的機能の効果の評価の前提として、財務情報と非財務情報、非財務情報の中でも数量的情報と非数量的情報の使い分けは整理すべき論点であると考えられる。

貨幣的評価の公準にあらためて焦点をあててみると、これまで伝統的に農業会計が測定対象として視野に入れていなかった財や、技術的理由、経済的理由から貨幣的評価をしてこなかった財⁷⁴について、再考する良い機会であることに気づく。これまで非経済財とみなされてきた農業の多面的機能に経済的価値を見出すビジネスモデルの出現や、農業に対する社会的価値観の変化によって、農業の多面的機能が経済財として生まれ変わる可能性も否定できない。農業のアウトプットとして認識される範囲が変わることで、原価の集計単位も変化するが、こうした変化に対応できる汎用的な農業会計の枠組みを考察する良い時期である。

4. 農業会計研究における発生主義会計の課題

歴史的に見て、農業会計の実践性は、いわゆるアカウンタビリティではなく、課税所得の計算や交付金の受給などの経済的動機と、高度な会計的判断を不要とする簡便な計算制度によって支えられてきた。以上の検討が示唆するところとして、家族農業経営の経営管理を目的として企業会計的な財務会計を利用する際には次の点に留意が必要である。

第一は、会計期間の公準に関連して、農産物原価に算入されなかった期間費用の取扱いをテーマにした研究は、これまでほとんど行われていない点である。農産物の原価計

⁷¹ 香川文庸「農業経営の社会的責任と会計」、稲本志良編集代表『農業経営発展の会計学』、昭和堂、2012、pp. 60-90。

⁷² 香川文庸「農業経営による情報開示のインセンティブ-会計コミュニケーション論に基づくアプローチ-」、『生物資源経済学』、VOL. 14, 2009. 3, pp. 123-140。

⁷³ 四方康行・北田紀久雄「農業経営における環境会計の展望」、『農林業問題研究』第44巻第3号、2008. 12. pp. 32-44。

⁷⁴ 類似する概念として、「アウトカム」がある。国際公会計基準審議会（IPSASB）によると、「アウトカム」とは、「主体によるアウトプット、主体の存在、及び主体を運営する結果生じる、社会に対する影響」と説明される。麻疹（はしか）の予防接種の例をとると、アウトプット＝予防接種を受けた人数、アウトカム＝はしかの罹患率の減少率、となる。従来の原価計算は、アウトプットを原価の集計単位としてきたが、アウトカムはこれまで原価の集計単位としてこなかっただけで、原価そのものは存在することに気づかされる。なお、本論文では、両者の区別を厳格には行わず、アウトプットで統一する。

算を行うにしても、どの科目について原価性を認めるか否か、間接費の配賦基準の選択はどのような基準で優劣を判断するのか、といった費用の期間帰属に関わる判断基準はケースによって異なってもよいはずである。発生主義会計は、因果関係にもとづく収益と費用の対応によって利益を計算するが、費用の期間帰属について、製品原価を通じて行うか、期間費用を通じて行うかは、両者の境界線を収益と費用の因果関係のどこに引くか、という判断基準（会計方針）がなければならない。例えば、高度な利害調整機能が求められる企業会計においては、企業が費やしたコストが、どの製品やサービスとして結実しているかという観点から業績を説明する必要性から広範囲の支出に原価性を認め、製品原価として集計すること（全部原価計算）が望ましいとされるかもしれない。ところが、小規模な家族農業経営において、投資効率の判断という観点から利益感応度を重視した利益計算を行う場合は、固定費や間接費など、個別の農業生産物との一対一の因果関係が必ずしも明瞭ではない支出にまで原価性を認めることは、投資と利益の感応度を知るうえでノイズとなるかもしれない。また、投資と利益の関係を知るための利益計算であれば、生産期間が一年未満の農産物は、生産期間が会計期間に包含されるように設定すれば立毛の評価は必要ではない場合もある。あるいは、生産期間が会計期間をまたぐ場合でも、期末の棚卸資産の量に大きな変化がなければ、棚卸資産の再評価の意義も小さい。仮に、農産物原価の集計範囲を狭くし、期間的な費用収益対応関係を中心とした期間損益計算が行われている場合、費用と収益の対応水準を改善するためには原価計算以外の手法による何らかの工夫が必要であろう。

第二は、エンティティの公準と貨幣的評価の公準に関連して、典型的な家族農業経営に見られるように、農業経営には家計や多面的機能のような利潤の追求とは異なる行動原理を持つ部門を内包しており、経済性の視点からだけの評価がすべてと言い切れない点である。伝統的な原価計算では、家計や多面的機能のような経済価値を認識しがたいアウトプットは、原価の集計単位とはならず、それらに費やされたコストは、経済価値を持つアウトプットの原価として負担させる。しかし、家計や多面的機能のために費やされたコストを計算することと、そのコストをどの製品に負担させるかという負担関係の決定は、本来別の話であり、原価計算のプロセスにコストの負担関係決定のロジックが内蔵されている必要性は小さい。かくして、純粋な農産物の販売利益を測定するためには、経済価値を認識し難いアウトプットのために費やされたコストが期間利益に与える影響を明らかにする必要がある、農産物原価の原価性の判断やそれらの区分、業績管

理上の表示の方法には工夫が必要となる。

本章の検討は、固定費・間接費や経済価値を持たないアウトプットに費やされた原価の配分手続きによって、農産物の全部原価の中に農産物の純粋な原価と配分手続きによって賦課された原価が混在する可能性を問題としてとらえている。ここに、発生主義会計に基づく農業会計研究に残されたテーマは二つ考えられる。

一つは、原価計算以外の手法によって費用と収益の対応水準を改善する方法を他業種の手法を参考に考察することである。小規模な耕種の農業経営の場合、期末時点の未収穫農産物や立毛に関して、その費用は把握できているが、収益は把握できていない、という状況が想定される。利益計算のためには、原価計算を行い、収益の実現を待つて両者を対応させることが最もポピュラーな手段であるが、一方で、営業サイクルが長期に及び、原価計算が技術的に適用しにくい他の業種では、期末時点で未確定な収益または費用をどのように対応させ、対応水準の低さを補っているのかを観察し、農業会計に生かすヒントを次章で考察する。

もう一つは、農業生産以外の経済活動、たとえば、家計、兼業所得、補助金事業、多角化（六次産業化）、多面的機能の発揮、地域活動への参加のような、農業生産とは異質の事業や利潤追求とは異なる動機の活動が、農業経営という器を通じて一体的に行われている場合の業績管理のあり方である。従来の原価計算理論に基づけば、アウトプットの量が正確に測定できない農業の多面的機能などは原価の集計対象とはなりえず、単独でその経済効率性を評価することはないであろう。これら一つ一つの活動と経営全体の利益との関係を把握できるようにすることは、農業会計における損益計算書の意義を高めることにつながる可能性があり、その意義について、次章で考察することとする。

第二章 農業会計における費用と収益の対応

1. 本章の課題と方法

本論文の課題は、経営規模が小さく季節性を有する農業における会計の特徴と展望を明らかにすることにある。前章では、先行研究のレビューを通じ、発生主義会計の考え方を農業会計に取り入れることについて、2つの課題を提起した。一つは、農業会計における費用と収益の期間的な対応関係の改善の必要性、もう一つは、農業生産とは異質の事業や利潤追求とは異なる動機の活動が、農業経営という器を通じて一体的に行われている場合の業績管理のあり方が整理されていない点である。

本章では、課題ごとに以下の方法で検討をすすめる。第一に、費用と収益の対応関係の必要性の程度について、長期的な営業サイクルをもつ業種として、保険業、工事契約、林業の会計を取り上げ、それぞれのビジネスモデルの特徴点が費用と収益の対応関係へ与える影響を整理する。そして、農業会計においても、生産期間の季節性がこれと同様の性質をもたらす可能性について考察する（第2節）。第二に、家族農業経営の柔軟性や強靱性に関わる先行研究を概観し、家族農業経営が農業生産とそれ以外の活動を同時に内包していること自体が、経営の柔軟性や強靱性を裏付ける要因となっていることを再確認する。これを受けて、農業会計では、異なる種類の活動ごとに適切な業績評価指標を設ける意義があることを考察する（第3節）。

2. 農業会計における費用と収益の対応水準

(1) 会計期間の設定と費用・収益の対応水準

スループット会計の考案したゴールドラット (Eliyahu M. Goldratt) は、「企業の目的は、現在から将来にわたってお金を儲け続ける⁷⁵」という。この「儲け続ける」ということは至極当前のことであり、数年、数十年のにわたる長期的な利益の形成を目的とした投資をする場合も決して珍しくない。会計期間よりも長い営業サイクルのビジネスの業績評価は、営業サイクルが一周して実際の成果を見届けた時点で行うの

⁷⁵ Eliyahu M. Goldratt "The Haystack Syndrome", 1990. (エリヤフ・ゴールドラット著、三本木亮訳『ゴールドラット博士のコストに縛られるな!』, ダイヤモンド社, 2005.)

がより確実であることは言うまでもない。一方、企業会計は、株式会社制度における利害調整を前提としており、営業サイクルに合わせて会計期間を設定することよりも、定期的に業績報告することの方が重視される。

営業サイクルに応じた会計期間の設定はペイトン＝リトルトン[1940]⁷⁶の提唱によるものだが、公表財務諸表制度の制約を受けない経営であれば、経営内部的な事情に合わせて業績評価制度を自由に設計できる余地があり、会計期間を営業サイクルに合わせるという選択肢も考えうる。とりわけ農業においては、公表財務諸表制度の制約を受けない家族経営が太宗を占めるので、会計期間を生産サイクルに合わせることで、費用と収益の対応関係がシンプルな形で成立し、原価計算を実施しなくても費用と収益の対応水準が向上する可能性もある。一方で、財務報告の適時性を重視し、農業においても定期的な決算を主張したのは阿部[1974]⁷⁷である。たしかに、家族農業経営にとって、所得税（農業所得）の計算期間が暦年であることをふまえると、あえて別の会計期間で計算しなおすことは実践性の観点から疑問が残る。一般的な会計慣行に従えば、会計期間は通常1年であり、農業でなくても期末に棚卸資産を評価する場合、複数期間にまたがるキャッシュフローの期間配分に特徴を有しているものと考えられる。

海老原[2008]⁷⁸によれば、収益と費用の対応が不完全であればそれだけ収益と費用のミスマッチが大きくなり、利益のボラティリティも増加する。さらに、収益と費用の不完全な対応に伴い利益のボラティリティが増加することで、利益の将来キャッシュフロー予測能力が低下する。そして、収益と費用の対応の程度は、会計方針の違いのみならず、産業（業種）別の要因によっても影響を受けることを示唆している。

費用と収益の対応の程度が、業種別の要因にも影響を受けるとした場合、営業サイクルが長期に及び、かつ、原価計算が技術的に適用しにくい業種では、期末時点で未確定な収益または費用について、その対応水準の低さを補う何らかの工夫があるはずである。本節では、長期の営業サイクルを持つ産業として、保険業、工事契約、林業を取りあげ、各業種の費用と収益の対応関係の特徴を整理する。

⁷⁶ William A Paton & A. C. Littleton, An Introduction to Corporate Accounting Standards, 1940, American Accounting Association, 中島省吾訳『会社会計基準序説』森山書店, 1953, 訳書 pp. 92-93.

⁷⁷ 阿部亮耳「ペイトン教授の農業会計に関する所論について」, 『農業財務会計論』, 1974, 第5章.

⁷⁸ 海老原崇「収益と費用の対応, 利益のボラティリティ, 利益の将来キャッシュフロー予測能力の関係」, 『武蔵大学論集』第57巻第1号, 2009. 8.

(2) 保険業における費用と収益の対応関係の特徴

長期の保険契約の利潤計算は、その確定に時間がかかり、現実的ではない。たとえば、保険で代表的なものといえば、生命保険と損害保険がある。その中でも、長期の保険契約として代表的なのは、一般に終身保険と呼ばれる生命保険契約である。終身保険は加入から契約の終了（たとえば被保険者の死亡や契約の解約など）までの期間の契約であり、個々の終身保険契約の利潤を測るとすれば、契約期間に受け取った保険料の総額から支払った保険金等の総額と保険会社の経費総額とを差し引いて利潤を把握することになる。ところが、このような計算方法では、契約の終了を待たなければ利益が確定せず、業績評価の観点からすると非現実的である。

保険会社の費用と収益には統計的な相関関係を前提とするものの、投資と回収のような因果関係はなく、単に収入と支出のバランスが経営に与えるインパクトを表示するに過ぎない。一般的な製造業においては、一般的に売上原価が先に確定し、その後、売上が確定する、というサイクルになる。一方、終身保険のような長期の保険契約においては、先に保険料を収納し、その保険料の中から保険金の給付を行う。保険契約の損益計算は、当然ながら、保険契約の全期間にわたって生じる総支出が事前に判明しないので、事前に収納している保険料が、保険給付に見合う水準かどうかは、保険期間が終了しなければ判明しない。元来、生命保険会社では、超長期の保険契約に基づき死亡保険金や満期保険金等を完全に支払うことが基本任務であり、収支相当が成り立つと見込まれる保険料を経験的統計に基づいて設定している。このため、収入する保険料は、保険群団としての「収支相当の原則」の上に成り立っているため、売上利益に類する利潤の生じる余地は本来ない。しかし、実務上、将来キャッシュフローの不確実性を担保するためのマージンを保険料に含んでいるため、結果的に利潤が生じる。保険料収入のうち、保険会社の手数料（すなわち経費相当額）を差し引いた額は、将来の保険金の給付に備え、決算時に保険契約準備金として負債計上される。つまり、生命保険における保険料や保険契約準備金は、合理的な保険数理を基礎に支払能力の十分性が保たれるように設定されているので、保険会社の損益計算は、保険契約準備金の取り崩しをベンチマークとして、保険給付が財政状態へ与えるインパクトを監視する役割をもつ。会計理論的には、一期間の保険料等の収入額と保険金等の支出額には因果関係に基づく直接の対応関係はない。さらに、保険契約準備金等への繰

入額にはリスク調整⁷⁹に相当するマージンが含まれているため、P/L上の利益は、保険数理上想定されている範囲内に損益が推移しているかどうかという予算管理的な機能を果たしているが、確定的な利益を算出しているわけではない⁸⁰。これが「仮決算的な性格を持たざるを得ない⁸¹」といわれる所以である。このため、会計学的には保険料収入はいつの収益として認識すべきなのか、将来の支出を現在に配分する論拠を引当金と同様に考えてよいか、などいくつかの論点がある。

保険料は統計的な根拠に基づいて設定されるが、すべての保険給付を賄うことができない可能性があり、保険料の徴収不足を補うために一定量の純資産を保有することが重要となってくる。たとえば、数十年、数百年に一度の巨大災害に備えた財源の確保は、生命保険と損害保険に双方に関係する課題である。巨大災害は多くの人的物的損害をもたらす、一度に多額の保険金の給付が必要となる。巨大災害は、極めて発生頻度の低いイベントであり、経験的統計に基づいた期待キャッシュフローと実際のキャッシュフローはほとんど近似しない。そこで、保険料によって賄えない保険金は、保険会社の純資産によって賄うことになる。期間損益計算は仮決算的な性格をもち、合理的な保険数理をもってしても測定できない将来の費用は、負債として認識されないため、純資産によって担保する。

このように、長期の保険契約においては、将来の期待キャッシュフローを前提に損益計算を行うとともに、実際のキャッシュフローとの差異を原因として生じた損益は、純資産によって調整するという手法がとられる。このため、保険会社としての業績指標は、保険数理に基づいて合理的に見積もることのできる損益については、保険契約準備金の繰入と戻入の手続きを通じてP/L上で実際の収支との比較を行う点において、予算管理的な機能を部分的に内包しているといえる。また、保険数理上の見積誤差や巨大災害のようなイベントが大きな損失をもたらす場合は、B/S上の純資産で補填することから、純資産の量は、許容可能な損益のボラティリティの目安としての機能を

⁷⁹ 保険契約の会計モデルが測定する各見積値に内在する不確実性を明示的に測定したもので、国際会計基準書第4号「保険契約」の再公開草案においては、「リスク調整」とよばれる。リスク調整は、「企業が契約を履行するにつれて生じるキャッシュ・フローの金額および時期に関する不確実性の負担に対して要求するであろう対価」と定義される（IFRS4 再公開草案 2013, B77.）。現在の日本の保険会計においては、リスク調整の存在を明示的に測定はしていないが、保険数理上、危険を保守的に見積もることによって、リスク調整が内在している。

⁸⁰ このため、保険会社では、「基礎利益」という業績指標を有している。「基礎利益」とは、保険料収入や保険金・事業費支払等の保険関係の収支と、利息及び配当金等収入を中心とした運用関係の収支からなる、生命保険会社の基礎的な期間収益の状況を表す指標。一般事業会社の営業利益や、銀行の業務純益に近い。基礎利益は損益計算書に項目が設けられているものではなく、経常利益から有価証券の売却損益などの「キャピタル損益」と「臨時損益」を控除して求める。（社）生命保険協会発行「生命保険会社のディスクロージャー虎の巻 2007年版」, 2007。

⁸¹ 吉野智市『生命保険会計 2004』, 財団法人生命保険文化センター, 2004, p. 68。

併せ持つ。

(3) 工事契約における費用と収益の対応関係の特徴⁸²

工事契約とは、企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」（平成 19 年 12 月、以下「基準」）によれば、仕事の完成に対して対価が支払われる請負契約のうち、土木、建築、造船や一定の機械装置の製造等、基本的な仕様や作業内容を顧客の指図に基づいて行われるものと定めており（第 4 項）、受注制作のソフトウェアのについても含まれる（第 5 項）。

工事契約の対象となる業種の典型的な特徴は、受注請負産業という点である。受注請負ビジネスに関する共通点は、①工事期間が 1 年を超えるものも珍しくなく、工期内の経済環境に影響されやすい、②事前に収益総額が決まっている、③大量生産による効率化やスケールメリットを追求することができない、④事前に工事原価の積算が可能である、といった点にみられる。

受注請負産業は、収益総額は契約によって、工事原価は積算によって把握でき、予算実績管理が可能な点が会計実務に大きく影響している。すなわち、将来の保険料と保険金のバランスを推定する手段として経験的統計（保険群団での把握）に依存せざるを得ない保険業（前述）とは異なり、個々の契約ごとに工事の内容が定められており、個々の契約ごとに積算することから、ある程度正確な将来の収支の見通しが利く点で、見積もりに基づく損益計算であってもある程度の精度が保たれている。このため、「基準」では、1 年以上の工期をもつ長期の工事について、①工事収益の総額、②工事原価総額、③決算日における工事進捗度、の 3 点が信頼性をもって見積もれる場合に、工事進行基準（工事契約に関して、工事収益総額、工事原価総額及び決算日における工事進捗度を合理的に見積もり、これに応じて当期の工事収益及び工事原価を認識する方法）を適用することとしている（第 9 項）。

工事契約は、配分すべき将来キャッシュフローの総額を、個々の工事ごとに推定し、工事の完成を見届けなくても工事の進捗割合に応じて費用収益を期間へ配分する、いわば予算実績管理的な機能を P/L に内包している。その背景には、利潤を形成する因果関係が確立している点（収益総額が契約によって事前に約束されており、工事原価

⁸² 本項の記述は、次の文献を参考にした。新日本有限責任監査法人編『業種別会計実務ガイドブック』、税務研究会出版局、2011。

を管理できる工事技術が確立している点) 大きい。工事契約においても予定と実績の差異は生じるが、費用と収益の合理的な因果関係の把握の上に成立していることから、利益の大きなボラティリティを想定する必要性が少ない。よって、費用と収益の相関関係のみに依存する保険契約の会計とは異なり、見積と実績の差異の調整のために多額の資本 (B/S) を準備する必要性が少ない。

(4) 林業における費用と収益の対応関係の特徴

井上[1974]⁸³によれば、「林業は、森林の造成および利用を目的とする人類の計画的活動である。一般的には林産物生産活動として捉えられるが、より広義に解すれば、森林を対象とした厚生の・福祉的活動を含むもの⁸⁴」とされる。森林の持つ機能は、経済性と公益性を併せもち、いくつかの機能を複合して経営しなければならない経営が多い。そのため、林業は、森林資源の「獲得と利用の均衡的保続⁸⁵」を基本原理とし、「保続可能な規模の経営⁸⁶」が前提となる(保続性原則)。

日本の森林経営は、その所有形態によって国有林と私有林に分かれるが、森林の永続性や公共性を一つの目的として、森林を大規模、長期的に経営するには国有林の方が適するとされる。その理由は、第一に、材木の生産期間が長いこと、大規模・永続的でないと経営が成り立たない、第二に、森林の多面的機能のような公共性の発揮のためにコストを投じることができる経営体であること、にある。逆に、私有林においては、経営規模の大小はあるものの、基本的には、利潤や所得などの経済性が優先されると考えられている。

林業における営業サイクルは、皆伐を前提とする短期施業で 40~50 年、長伐期施業で 80~100 年もかかるといわれる。この超長期性により、林業会計は企業会計と比較して、次の 2 つの特徴をもつ。第一に、林木の原価の集計が超長期に及ぶことから、収益と費用が対応した利益情報の効果的な活用方法を見出しにくい。第二に、営業サイクルが長期であることから、その間に貨幣価値の変動が生じた場合、林木の貸借対照表価額のリアリティや資本維持計算の実効性を保てる保証がない。実際、私有林経営においては、活動が間断的にならざるをえず、超長期に亘って継続的に原価計算を

⁸³ 井上由扶『森林経理学』、地球社、1974。

⁸⁴ 前掲、井上、p. 20。

⁸⁵ 前掲、井上、p. 1。

⁸⁶ 前掲、井上、p. 2。

適用することは、あまり一般的ではないものとみられる⁸⁷。

さらに、上記の林業一般の特徴に加え、国有林の特徴として、森林面積が大きく、その立地は奥山まで及ぶため、林木資産の精緻な棚卸しが事実上不可能な点が挙げられる。このため、国有林野事業特別会計においては、1972 年まで「蓄積経理方式」を採用していた。この蓄積経理方式の損益計算式は、次のようになる。

〈蓄積経理方式〉

損益＝売上高－{当期造林費±伐採過不足±造林過不足＋販売費・一般管理費等}

蓄積経理方式において、売上高、当期造林費、販売費・一般管理費等については、実際の現金収支と大きく差異はないものと見られるが、特徴的な点は、「±伐採過不足±造林過不足」の部分である。すなわち、立木蓄積（林木資産の量のこと）の総量は完全な棚卸しができないものの、保続性原則に基づく地域施業計画に定めた標準伐採量のとおりに伐採し、これに見合う標準造林量だけ造林を行えば、立木蓄積は変わらないことを前提とし、「±伐採過不足±造林過不足」≠0 となる場合は、森林の侵食や計画以上の造林があったものとして、B/S（1955 年までは「原価償却引当金勘定方式」、1956 年からは「調整勘定方式」）に計上する。

蓄積経理方式は、保続性原則が伝統的に重視され、地域施業計画に反映されていることを大前提としているが、財政投融资資金の投入にあたって、森林の担保価値を表示する必要性から、国有林野事業特別会計は 1973 年度から「取得原価方式」に改められた。しかし、林木資産の棚卸しが困難であることに変わりはなく、原価の集計単位や集計期間（林木の育成期間）をある程度大まかに設定せざるをえない⁸⁸こと、さらには、当時すでに存在していた人工林（1973 年と 1976 年に評価替）や天然林（1973 年に評価替）は一定の評価方法をもって測定せざるをえないことから、国有林の B/S 価額、ひいては林木の売上原価が、どれほど実態を反映しているかは定かではない⁸⁹。

かくして、国有林野事業特別会計は、蓄積経理方式、取得原価方式、いずれの方法に

⁸⁷ 丸山佳久「持続可能な森林管理のための環境会計の構築」、人間環境学研究 5(1), 2006. 9. 29, pp. 21-56.

⁸⁸ 森林管理局は、全国 98 箇所（H22. 4 現在）に所在。丸山佳久「森林・林業における原価計算の導入・実施を通じた経営改善の方法」、一般社団法人日本経済調査協議会「未来を創る森林産業改革委員会」最終提言『真に持続する森林経営を実現するための 5 つの提言～森林資源管理から、もうかる森林産業へ～』（2012. 6. 18）, 講師講演録第 8 章, 資料 11.

⁸⁹ 野中郁江『国有林会計論』, 筑波書房, 2006. 7, pp. 152-153.

しても、発生主義会計的なキャッシュフローの期間再配分に必要な林木の棚卸価値が十分に把握できないことから、むしろ、複式記帳に基づく損益計算を廃止し、収支計算に回帰することで、予算と決算の差額の分析を通じて予測不能な要因の範囲を確定するとともに、責任の明確化を図るべきとする提言がなされるに至っている⁹⁰。

(5) 1年以上の営業サイクルを持つ業種の会計的特徴と農業会計に与える示唆

利益を認識する時点での収益と費用、とりわけ売上高と売上原価の測定方法は、業種によってさまざまである。特に1年以上の営業サイクルをもつ業種については、収益と費用の測定に業種特有の制約があり、一般的な製造業や小売業のように、収益と費用の双方について期末までに確定的な測定値を得ることができない場合がある（表2-1）。耕種農業のように季節性を有する部門・作目では、立毛や収穫済農産物等の棚卸資産の評価方法の違いが、期間利益に影響を与えるが、一方で、棚卸資産の評価を精緻に行わないことが必ずしも会計情報の価値を毀損するとは限らない。

長期の営業サイクルを有する業種については、営業サイクルが会計期間をまたがるため、一つの営業サイクルに属する収益と費用を合理的に分割して期間帰属させることになるが、収益と費用の期間帰属の判断を因果関係に則して説明することは、難題である。長期の営業サイクルを有する業種のP/Lは、過去の経験や将来の計画に基づいた見積損益と見積誤差の計算から成り立ち、P/Lの中に見積損益による予算管理の機能が包含されているものとみられる。とりわけ保険会計においては、期間利益に含まれる見積誤差に起因する利益変動のバッファとして、必要な純資産の維持・確保を意識した⁹¹経営のコントロールが行われている^{92・93}。

⁹⁰ 前掲、野中，p. 207-208。

⁹¹ リスク管理の指標として、EL (Expected Loss；平均的に発生すると予想される損失)やVaR (Value at Risk；経営が許容しうる最大予想損失)が、金融機関などで広く採用されている。ELには期間利益で備え、VaRには資本で備えるのが一般的とされ（FFR編著『リスク計量化入門 VaRの理解と検証』，金融財政事情研究会，2010，p. 15），期間利益の測定精度が不十分で将来キャッシュフローの予測能力が低い場合は、ELのボラティリティに対して、資本で備えるか、あるいは、期間利益の計算を保守的に行うことで対応することになる。

⁹² 国有林会計の例は若干特殊であり、期間利益のボラティリティは国庫に帰属することとなる。この場合、期間利益の見積誤差を担保する健全性は、国有林野事業特別会計の健全性だけでなく事業の主体である国家の信用まで含めて広く捉えるべきであろう。

⁹³ これ以外にも収益と費用の対応の不十分性に起因する資本不足を担保する方法はある。収益と費用の対応関係が事前に確定できない保険業では、保険料の水準を予想されるリスクよりも高めに設定（リスクマージンを設定）する方法が用いられている。「破産理論（Lundbergモデル）」によれば、不確定な要素が実在する場合には期待値だけを保険料としてではなく必ず破産することが知られており、リスクマージンを設定することにより期間利益や資本に必要な余裕を確保している（森本祐司『【全体最適】の保険ALM』，金融財政事情研究会，2011，p. 66）。リスクマージンは本来会計上の概念ではないが、結果として利益のボラティリティを平準化する効果を持っている（たとえばIFRS4「保険契約」における契約上のサービスマージンやリスク調整の概念を参照されたい）。

表 2-1 業種別の損益計算の特徴（まとめ）

	保険契約	工事契約	林業（国有林）
営業 サイクル	保険料収納（収入）→ 保険金支払（支出）	工事の進捗に合わせて 段階的に工事代金を受 け取る	造林費・伐採費（支出） →木材の売却（収入）
費 用 と 収 益 の 因 果 関 係	因果関係なし。 ただし、統計的に相関 関係は認められる。	因果関係あり。 契約によって工事内容 と工事代金の因果関係 が特定される。	因果関係あり。 ただし、販売の単位に 即した原価の集計はし ていない（下欄参照）。
費用の 測定方法	経験的統計に基づき保 険金の期待支出を準備 金として負債計上する とともに、実際の保険 金の支払額との差額は 期間費用処理する。	未成工事支出金は、工 事の進行に伴い、費用 化する。工事費の見積 実績差額は、基本的に 期間費用処理する。 （「基準」Para. 58）	施業計画に基づいて予 算を執行し、立木原価 として資産計上する。 原価は森林管理局単位 に集計する。
損 失 へ の 対応方法	保険料にリスクマー ジンを設定し、一定の資 本金を蓄積する。	工事代金と工事原価の 因果関係が明確なの で、著しい損失の発生 を想定しない。	予算の枠内で活動する ため、単年度収支のバ ランスは維持できる。
共通点	いずれの業種にも何らかの形で期間損益に関する事前の見通しがあり、それを利益のベンチマークとすることにより見通しと実績の差異が把握できる。この差異が必要な自己資本の目安となる。		

長期の営業サイクルを有する業種の損益計算は、農業会計にも重要な示唆を与えてくれる。費用や収益の測定が精緻にできない、あるいは両者の因果関係が不明瞭などの理由により、利益が不安定になると想定される場合は、予定損益計算（利益計画）と資本量の管理を組み合わせるという方法は、極めて興味深い視点である。この視点によれば、費用と収益の対応関係は、原価計算によって個別的な対応水準を高め、予定損益を目安に期間的な対応関係を管理する、という両者補完的な構造になっている。

伝統的な農業会計学においては、原価計算の精緻化を通じて費用と収益の個別的対

応の水準を高めることに努力を払ってきたが、期間的対応の管理もまた見過ごせない視点であることを再認識させられる。それでは、これまでの農業会計において、期間的対応を管理する工夫は、どのようになされていたのであろうか。例えば、収益認識基準の一つである収穫基準は、米麦を中心に古くから現在に至るまで広く用いられており、企業会計の中でも唯一農業に配慮した会計方針と言っても過言ではない。収穫基準を単なる収益認識タイミングの視点のみから捉えた場合、収穫時に正確な収益の測定値が得られなければ、収穫基準は合理的でないというのが先行研究の結論である。しかし、原価計算が行われていない、または農産物の原価の範囲を狭く捉えている、という事情を考慮した場合、期間的な対応水準を改善する必要性から、収穫基準にはこれまで意識されてこなかった別の意義が見出されるかもしれない。本論文の第三章では、農業会計において収益認識基準を選択する意義について、自主流通米の例を用いて詳しく考察する。そして、第四章では、費用認識基準の選択動機（原価計算の実施の有無に関する選択動機）について、ブドウとワイナリーの例を用いて詳しく考察する。

3. 農業に付随する利潤追求以外の活動の業績評価

第一章では、農業生産とは異質の事業や利潤追求とは異なる動機の活動が、農業経営という器を通じて一体的に行われている場合に、経営全体の純利益だけでは業績評価指標として不十分であり、利潤を生まない活動も原価の集計対象として認識する必要性があることを問題提起した。本節ではその推論の根拠についてさらに考察を深める。

(1) 利潤追求以外の活動の業績評価に関する課題

なぜ、異なる種類、異なる水準の複数の経営目標を掲げる経営にとって、P/L の純利益だけでは業績評価指標として不十分なのであろうか。

第一には、「日本の多くの農家は農業所得だけで生活をしているわけではなく、兼業収入、年金等のさまざまな所得を組み合わせることで生計を維持している⁹⁴」という現実

⁹⁴ 近年の農業所得の動向については、以下の文献を参考にされたい。清水徹朗「農業所得・農家経済と農業経営—その動向と農業構造改革への示唆」、『農林金融』、2013. 11, pp. 22-23.

である。多くの農家にとって、農業所得は所得全体の一部にすぎない⁹⁵。農業生産自体の経営全体に対する貢献の割合が小さければ、農業生産に関する純利益の重要性も相対的に小さくなる。

第二には、農業の経営目的には多様な経済的目標水準が内包されている点であり、経営の成果を一意に示す統合的な業績指標がない点である。一口に経済的目標と言っても、「多ければ多いほど良い」業績指標のほかに、過不足なく適正水準を目指す業績指標もある。前者は、営利組織の業績評価の観点から多く用いられる。一方、後者は、経営計画や予算管理等の経営管理手法を通じ、営利組織のみならず非営利組織の経営をコントロールするツールとして広く用いられている^{96,97}。たとえば、エイジェンシー理論⁹⁸に基づく会計研究によれば、プリンシパル（依頼人）の期待利潤とエージェンツ（代理人）の業績評価指標（P/L）の一致を前提にしない場合は、エージェンツの努力水準に歪みが生じるとされる⁹⁹。利益最大化と適正水準の利益という異なる発想の業績を同時に追求する場合、その成果がそれぞれに期待する水準に到達できたかどうかということがP/Lによって適正に事後評価できなければ、エージェンツがこれらの目的に費やす努力水準や努力の配分に歪みが生じることになる。現時点において、1つの指標から2つの異なる目標水準を想起させる方法はなく、やはり、1つの目標には1つの指標を割り当てる必要がある。

農業経営における利潤や所得以外の経済的目標は、農業生産に関わる人々の生活やライフサイクルに起因することが分かってきた。それでは、伝統的な農業会計は、利潤や所得とは異なる経済的目標をどのように捉えてきたのであろうか。短期的に最大限実現可能な利潤を追求することは、必ずしも全体損益（＝企業の設定から解散までの通算損益）の最大化の十分条件であって必要条件ではなく、長期的な利益の追求とは時に相容れない場合もある。毎年の利潤の追求を究極の目的とするならば、立地や業種は、投資先の選択に関する一制約条件にすぎず、むしろ、資本は利潤を求めて立地や業種を選択することの方が合理的な行動である。しかし、多くが家族経営のよう

⁹⁵ 前掲、清水 pp. 23-26.

⁹⁶ 高松和幸「NPOの会計制度と予算管理」、『月刊公益法人』、Vol. 31 No. 1, 2000.

⁹⁷ 高松和幸「NPOの特性と経営管理」、『月刊公益法人』、Vol. 30 No. 12, 1999.

⁹⁸ 佐藤絃光編著『契約理論による会計研究』、中央経済社、2009、p. 3. によれば、「エイジェンシー理論は、プリンシパル（依頼人）とエージェンツ（代理人）の契約関係に着目し、そこに働く利害調整のメカニズムに基づいて組織の仕組みや行動原理を説明する経済理論」と説明される。

⁹⁹ 佐藤絃光編著『契約理論による会計研究』、中央経済社、2009、pp. 109-130.

な小規模な経営で営まれている農業においては、家族の生活や農地の確保・維持など、農業に対する参入・脱退の制約条件は目に見えて大きく、利潤を形成するには農業従事者の生活設計を含めた長期的なビジョンを持たざるを得ない。たとえば、金沢[1978]が、経営の定義に「継続性」そのものを取り上げているのも、その所以であろう¹⁰⁰。常秋[1992]によれば、農家は、家計＝効用最大化、経営＝所得最大化の二重規範下にあるとされる。この場合、農業者のライフサイクルの変化に伴う一時的な所得の侵食は「現在消費と将来消費の分配の問題¹⁰¹」となる。農業会計においては、こうした家族農業経営独自の事情を反映している。すなわち、農業者のライフサイクルの変化に伴う生活水準の変化が期間損益に影響することは、長期的な損益の中で調整されていくことを前提として、暗黙のうちに許容されてきたといえる。

農業会計においては、費用と収益の対応計算にあたって、営業サイクルの長期性（前節）や農業者のライフサイクルの変化に関する因果関係を反映していない。対応関係を持たない損益のボラティリティを全体損益の中で平準化していくという発想の根底には、その経営に長期的に経営を維持するだけの強靱性が具備されているという大前提がある。その経営の強靱性は、最終的な経営目標ではないにせよ、目標達成のための必要条件として注目すべきものであろう。

伝統的な農業会計研究では、農家経営の目標は、所得と効用の最大化にあるとされる（常秋[1992]）。「所得と効用の最大化」は、「仕事と生活の調和（ワーク・ライフ・バランス）」に一脈通ずる。「仕事と生活の調和（ワーク・ライフ・バランス）憲章」によれば、「仕事と生活の調和が実現した社会とは、「国民一人ひとりがやりがいや充実感を感じながら働き、仕事上の責任を果たすとともに、家庭や地域生活などにおいても、子育て期、中高年期といった人生の各段階に応じて多様な生き方が選択・実現できる社会」である」¹⁰²が、家族農業経営は、このワーク・ライフ・バランスを体現する一つのスタイルだといえよう。家族農業経営にとって、ワーク・ライフ・バランスの「ワーク」を所得、「ライフ」を消費と置き換えて解釈するならば、仮に生涯所得の総額が同一であっても、所得と消費の期間配分（キャッシュフローの異時点間の配分）の次第で、経営目標としてのワーク・ライフ・バランスの達成度はより高まるこ

¹⁰⁰ 金沢夏樹『農業経営学の体系』, 地球社, 1978, 第1章。

¹⁰¹ 前掲, 常秋, p. 21

¹⁰² 平成19年12月18日, 関係閣僚, 経済界・労働界・地方公共団体の代表等からなる「官民トップ会議」において, 「仕事と生活の調和（ワーク・ライフ・バランス）憲章」・「仕事と生活の調和推進のための行動指針」を策定。

とを示唆している。

そこで、所得と効用の二重規範（ワーク・ライフ・バランス）の均衡に導く業績指標について考察したい。ワーク・ライフ・バランスは、家族経営のみならず、企業経営であっても経営目標の達成のために不可欠な要素になりうるはずである。家族経営と企業経営それぞれにおいて、経営目標とワーク・ライフ・バランスの関係は異なるのであろうか。さらに、経営目標としての所得と消費の関係を理解するためにワーク・ライフ・バランスのアナロジーを用いたが、所得と消費以外に重要な経営目標を見落としていないであろうか。

これらの疑問に対する解答の糸口として、家族経営の強靱性に関する研究を再顧する。農業の担い手は、伝統的家族農業経営に代わって、一般企業の農業への参入や家族農業経営が法人化するケースがみられる。しかし、その一方で、企業経営が伝統的家族経営を完全に代替することではなく、常に家族経営が一定の層を形成している。家族経営が経営を継続させているという事実は、その経営が経営目標を一定程度充足していると見てよい。所得や消費、あるいはそれ以外のいかなる目標が、家族経営を継続させる原動力となっているのかを明らかにし、多様な経営目標を持つこと自体が企業経営にも同様の意義があることを確かめることは、農業会計におけるより普遍的な業績評価指標を考察するうえで重要な課題である。

（2）家族経営の強靱性と企業経営への応用

岩本[2013]によれば、農業経営における家族の意義は、以下の5点から説明される

103 .

- ① 経営主体としての家族（集団）
- ② 家族のプーリング機能
- ③ 経営継承主体としての家族
- ④ 社会的絆としての家族
- ⑤ 経営目標としての家族

これらの意義を、企業によって代替が可能か否かをいう観点から論及すると、①の経営主体としての家族の意義は、「日本型パートナーシップ経営の意義として、家族経営内で経営者の役割を担っている者が経営者として認知されることにより、適切なイ

103 岩本泉「現代農業における家族経営の論理」、『農業経営研究』、第50巻第4号、2013.3、p.14.

ンセンティブを与え、それが経営発展に結びつく可能性¹⁰⁴」という、その将来性への期待感にある。家族経営は、その総経営体数、その中から企業経営に脱皮する可能性の2点において、将来の有力な担い手候補として無視できない。②のプーリング機能とは、「家計が労働、所得、サービスについて貯蔵機能、危険分散機能、統合機能¹⁰⁵」を有することであり、企業経営には具備しにくい機能である。農業の有力な担い手が育たない中、兼業農家が採算度外視で農業を継続している例も多いが、これはまさにプーリング機能の負うところが大きい。③の経営継承主体としての家族の意義は、「家族の連綿たる継承性の中に経営の継承も含まれる¹⁰⁶」ということであり、経営の継承自体が経営の目的になることを意味する。企業経営においても、その社会的存在意義を保ち、長期にわたって事業が継承されていく例は存在する。その中でとりわけ農業の特異性は、食料生産という人間の生命の維持に関わる根本的な意義を持つゆえにその存在意義が風化しない点と、農業従事者自身の生活空間の維持にも関することであるがゆえに他人任せにしにくい点にある。利潤が得られなくなれば解散を前提とする企業経営が、いかなる経済環境下にあっても利潤の追求と経営の継承性と両立することは、家族経営よりも一層至難の業である。この延長線上に、④の社会的絆としての家族と言われるような、(企業の営業職員のような存在よりもっと深い意味での)地域社会との接点として家族の存在がある。その関係の深さは「個人ないし家族の名誉も含めて¹⁰⁷」経営のリスクを取るがゆえの重みがある。⑤の経営目標としての家族とは、家族とより良く生きることの意味は多様であり、経済的な動機は家族生活にとって当然重要ではあるが、経営目標のほんの一部に過ぎないことを意味している。

これまで長年にわたって水田農業などを中心に担い手として支えてきた兼業農家もその戸数は年々減少をたどっており、兼業農家に依存した担い手構造はもはや「最後の5年間¹⁰⁸」と見る指摘もある。その一方で新たな担い手として法人経営に期待が寄せられているが、法人経営の成功事例を帰納して経営手法として広く一般化するには至っていない。大規模な企業資本が農業に参入してくるケースは、マスコミを通じて衆目を集めることが多いが、現在活躍している法人経営の大多数は、一戸一法人や、

104 内山智裕「日本型パートナーシップ経営の制度的課題とその実態」、『農業経営研究』、第37巻第1号、1999.6, p.46.

105 前掲、岩本、p.14.

106 前掲、岩本、p.14.

107 『農業経営研究』、第50巻第4号、2013.3, p.67, 内山智裕氏のコメント

108 葛谷栄一「水田稲作における担い手問題と法人経営」、『農林金融』、2013.9, pp.16-37.

地元企業の参入によるものである¹⁰⁹。こうした法人経営が、いかに家族経営の強靱性を引き継いで企業経営に脱皮したのかを（特に土地利用型農業を意識して）概観することで、強靱性を表す業績指標を考察したい。

水田稲作農業の法人経営における象徴的な特徴を既往の研究を参考に4点列举しておこう。第一に、営業利益は赤字で、各種助成金など事業外収益を含めて経常利益が黒字になる点である^{110 111}。このことは、他産業と比較して「農業法人は、労働生産性が約半分近く¹¹²」まで低いとする報告にも裏付けられる。第二に、家族農業と比較して、利潤の形成が不可欠である点である。家族経営であれば、複合経営による収入や兼業収入などで収入を補い、自給的な経営であれば採算度外視も成立しうるが、企業経営においては、収益性は低くとも採算度外視は成立しない。企業経営は、「高収益のビジネスモデル¹¹³」を必要とし、「事業多角化の進展¹¹⁴」の実態から見ても、自給的家族農業経営のような「採算度外視」を背景とした強靱性はもちえない¹¹⁵。第三に、労働や資本の調達ルートとして、血縁、地縁、出自など、市場外のルートを重視する点である¹¹⁶。これは、市場に流通している労働力や資本は、農業に定着させるために独自の制度や工夫（たとえば、雇用労働力の再教育、特殊な出資形態¹¹⁷、農業金融）が施され、無条件で長期的に確保することは難しいことを示してしている。現に、農業経営学の分野では、後継者育成の研究が熱心に行われ¹¹⁸、雇用労働力の労務管理、

109 竹内重吉・南石晃明「企業農業経営の現状と特徴—文献レビューによる分析—」，日本農業経営学会編『次世代土地利用型農業と企業経営—家族経営の発展と企業参入—』，養賢堂，2011.8，p.173.

110 前掲，葛谷，p.29,30.

111 迫田登稔「農業における「企業経営」の経営展開と人的資源管理の特質—水田作経営を対象として—」，日本農業経営学会編『次世代土地利用型農業と企業経営—家族経営の発展と企業参入—』，養賢堂，2011.8，p.59.

112 『農業経営研究』，第50巻第4号，2013.3，p.58，金岡正樹氏のコメント

113 渋谷住男「農業における企業参入の分類とビジネスモデル」，日本農業経営学会編『次世代土地利用型農業と企業経営—家族経営の発展と企業参入—』，養賢堂，2011.8，p.139.

114 金岡正樹「畑作における企業農業経営の現状と課題—契約生産と人的資源管理への取組み—」，日本農業経営学会編『次世代土地利用型農業と企業経営—家族経営の発展と企業参入—』，養賢堂，2011.8，p.251.

115 利潤や所得の継続性を支える積極的な手段には以下のようなものが考えられる。

- ① 農業外の個人所得を得る（兼業，年金）
- ② 農業生産の範囲の拡大（二期作，二毛作，複合化，圃場分散，作業受託）
- ③ 補助金事業の導入
- ④ 多角化（農業から川上・川下産業に参入，六次産業化，他業種企業の農業への参入）
- ⑤ 非金銭的なモチベーションを高める取組（地域のため，家族のために働くなど）

116 佛田利弘「農業における「企業経営」の実態と課題—経営実務の視点から—」，日本農業経営学会編『次世代土地利用型農業と企業経営—家族経営の発展と企業参入—』，養賢堂，2011.8，p.43.

117 消費者から出資を受け，現物（農産物）による配当を行うという特殊な事例が報告されている。佐々木市夫「農業経営における社会的責任と新会計」，『農林業問題研究』，第44巻第3号，2009.

118 『農業経営研究』，第50巻第4号，2013.3，p.70，内山智裕氏のコメント

とりわけ、成果主義・能力主義的労務管理と家族主義的労務管理（非金銭的動機の充足）のあり方が重要なテーマの一つとなっている¹¹⁹¹²⁰のもその表れとみられる。第四に、優良な農地の集積は一朝一夕に果たせるものではないという点である。土地利用型農業にとって、優良な農地の集積は利潤の形成に重要な要素であるが、そのプロセスは、条件の不利な圃場を受託し続けることで「長期的観点から地域の信頼を蓄積して将来の農地集積を実現する¹²¹」場合や「受身で頼まれた農地を引き受け、その結果として規模拡大してきた¹²²」というのが実態である。このことは、短期的な業績思考が長続きしないことを示唆している。

これまでの検討から、企業経営や家族経営の違いを超えたより普遍的な農業経営の強靱性は、普遍的な所得や消費以外の非金銭的動機、たとえば、生活目標、地域への貢献、職業としての使命感など、広い意味での自己実現動機に強く裏付けられていることが伺える。家族経営は、経営資源をしばしば市場外（家族や地域）から黙示的契約¹²³により調達する。このため、収益目標が出資契約や借入契約（すなわち資本コスト）の制約を受けず、労働力の利用範囲が雇用契約の内容に制約されない。その結果、利潤以外を経営目標とするコンセンサスを形成するための制約が小さく、時に低い収益性を許容することや機動的な資源再配分的意思決定を下しやすい。一方、営利行為を目的とし、経営資源の多くを契約に基づいて調達する企業経営にとって、有償の契約で調達した経営資源を低収益・不採算事業に投入することは、一見すると矛盾した行為であり、低収益・不採算事業の意義が内外に強く認知されていないと成し得ない。つまり、農業経営における柔軟性・強靱性は、一定程度の低収益・不採算を長期的な視点から戦略的に許容するコンセンサスが経営内に形成できるかどうかにかかっているといえよう。

（3）農業経営の強靱性の指標としての会計情報

低収益・不採算の活動を許容するコンセンサスを農業経営内に形成するにはいかな

¹¹⁹ 金岡正樹「家族経営の展開と経営管理問題」、日本農業経営学会編『次世代土地利用型農業と企業経営—家族経営の発展と企業参入—』、養賢堂、2011. 8、pp. 20-29.

¹²⁰ 『農業経営研究』、第 50 巻第 4 号、2013. 3、pp. 57-71.

¹²¹ 鬼頭功・淡路和則「水田作受託による企業農業経営の展開と課題—条件不利圃場の受託と地域での信頼形成—」、日本農業経営学会編『次世代土地利用型農業と企業経営—家族経営の発展と企業参入—』、養賢堂、2011. 8、p. 236.

¹²² 前掲、葛谷、p. 29.

¹²³ ここでいう黙示契約とは、明文化された法的拘束力のある契約ではなく、当事者の間に無意識に受け入れられている暗黙のルールであり、一般に「家族間の信頼」「しきたり」「慣行」「家風」などと言い表されるものである。

る判断材料が必要か、会計情報との関連で考察したい。前述のとおり、農業経営の強靱性と低収益・不採算のセグメントは一見相反する関係にあるが、両者は一体不可分なものであることが伺える。いわば、農業の場合は、長続きする経営は結果的に低収益をある程度甘受せざるをえない、という経験則があるといえよう。財務報告さらには非財務報告の観点から幅広く農業の強靱性の指標を列举すると、以下の3点が挙げられる。

第一の指標は、利潤や所得の形成の柱となるセグメントの収益性である。言い換えれば、低収益・不採算セグメントが成立する十分条件として、低収益・不採算セグメントを補填するセグメントの財務的基盤がどの程度強固か、という情報である。いわば、農業経営全体の事業ポートフォリオのバランスの判断するための情報といえる。農業経営の目標として、経済的動機と非経済的動機の両立を前提とする以上、農業経営が経済的に成立しうる最低限の目標水準をクリアする必要がある（この経済的目標を「留保所得」または「留保利益」¹²⁴と呼ぶこととする）。農業には資本制限が働く（加藤[1984]）¹²⁵ことから赤字を補填する財源が乏しいという事情があり、留保所得（留保利益）の継続的な形成や不採算事業の継続は、自己資金の多寡に依存する^{126 127}。そのため、従来の“どんぶり勘定”から“見える化”の努力¹²⁸の一環として自己資金を稼得するセグメントとそうでないセグメントを認識する必要がある。たとえば、圃場ごとのコスト管理¹²⁹を価格設定へ応用する取組み¹³⁰はその一例であろう。

第二の指標は、低収益・不採算セグメントの経済的な効率性である。利潤や所得を目的としないセグメントもその活動に伴ってコストが発生する。このコストがその経営の純資産量やそのセグメントの定性的成果と見合うものかどうか比較・検証することは、そのセグメントの存在意義を内外に問い、そのセグメントで働く動機付けになる。たとえば、上述した圃場ごとの原価管理の情報を従業員の意識向上に応用するケ

¹²⁴ 本稿では、コンセンサスに合意する最低限の所得または利益の意味で用いる。所得と利益の区別は、家族経営の場合は所得、法人経営の場合は、従業員の賃金は所得、経営者の報酬の財源を利益と呼ぶことにする。

¹²⁵ 加藤謙『農業金融論』，明文書房，1984，pp. 79-83.

¹²⁶ 稲本志良「『新しい農業経営』の理論的課題」、『農業経営研究』，第38巻第4号，2001. 3，p. 13.

¹²⁷ 『農業経営研究』，第50巻第4号，2013. 3，p. 61，永井氏のコメント

¹²⁸ 前掲，蔦谷，p. 35

¹²⁹ 河野靖・南石晃明「建設企業の農業参入事例と地域農業における役割—生産管理革新に着目して—」，日本農業経営学会編『次世代土地利用型農業と企業経営—家族経営の発展と企業参入—』，養賢堂，2011. 8，p. 265.

¹³⁰ 前掲，金岡，p. 244.

ース¹³¹はその最たる例である。

第三の指標は、第二の指標の延長線上の指標として、個人の業績評価、ひいては賃金水準の裏づけとなるような経済的情報である。農業経営の労務管理においては、個人の経済的な貢献力を客観的な指標で評価する能力主義的な労務管理と、非経済的な貢献や行き過ぎた能力主義の緩和を個人の業績評価に考慮する家族主義的な労務管理、双方の活用について議論がなされている¹³²。業績評価指標を設計する視点から見ると、能力主義的な評価の裏づけとして会計的な指標を活用することは当然として、利潤や所得以外の非経済的な経営目標に関する成果指標の活用も必要となる。これらの指標には、経営資源の利用の効率性、提供したサービスの量、活動時間などの客観的な指標もあれば、仕事から得られる満足感や経営全体に与える間接的な貢献など、経営者などが主観的に測定する指標も考えられる。経済的目標と非経済的目標の両立を目指す農業経営にとって、インセンティブを維持できる賃金体系とは、客観的指標に連動した評価とそれ以外の主観的業績評価の双方を組み合わせた指標に現実的な解があるとみられる。異なる目標（経済目標・非経済的目標）に対する業績指標（客観的指標と主観的指標）の用い方は、考察に値するテーマである。

これら三つの指標は、非経済的活動が農業経営の財務基盤に照らして適正な規模であることを確認し、長期的利益への貢献度を評価するための指標ともいえるが、こうした指標が求められることは決して唐突なことではない。六次産業化の実践や多面的機能の発揮など、近年の農業経営の姿の変化は著しいが、これまでの兼業農家のように、複数の経営活動を行うことが強靱性の源となる点については、今も昔も共通しているからである。しかも、それらの経営活動の中には、不採算活動が含まれる可能性もあり、農業自体が不採算活動である場合も想定される。こうした不採算活動の損失計算は、本来、利益と同じ会計方針に基づいて測定されているか否かを確かめることも興味深いテーマである。直感的には、利潤を目的とした活動の業績評価は、利益にバイアスがかかりにくい会計方針を選択することに抵抗感は少ないが、不採算活動の業績は、より保守的な会計方針のもとで測定すべきとする価値観が存在しても不自然ではない。そこで、本論文では、第四章にて、農産物の評価方法がその利益目標によ

¹³¹ 前掲、金岡、p. 248.

¹³² 金岡正樹「家族経営の展開と経営管理問題―主に労務管理を中心として―」、『農業経営研究』、第50巻第4号、2013.3、p. 25、さらには、p. 58における議論からも、家族主義的な労務管理と能力主義的な労務管理のバランスの取り方の難しさが伺える。

って異なることを調査結果に基づいて明らかにする.

第三章 農産物の収益認識（収穫基準）に関する考察 ―自主流通米に焦点をあてて―

1. 序論

本章の目的は、収益認識基準の一種である収穫基準が、なぜ日本の農業簿記の実務で用いられているかを考察することである。

日本における収穫基準は、所得税法第 41 条に定められた規定であり、農業者の自主的な簿記記帳に対して強制力を持たない。しかし、実際には、収穫基準が個人事業者の農業者に広く利用されている。その直接の動機は、税務申告用の帳簿記帳をそのまま利用する、いわゆる「逆基準性」にあるとみられるが、農業者の簿記記帳として、税務申告用の帳簿記帳がそのまま利用されている実態は、税務申告用の帳簿記帳に何らかの副次的効果があることを示唆した（第二章 2. (5)）¹³³。

この副次的効果について、原価計算が行われていない、または農産物の原価の範囲を狭く捉えている、という事情を考慮した場合、期間的な対応水準を改善する必要性から、収穫基準にはこれまで意識されてこなかった別の意義が見出される可能性がある。本来、収益の認識基準は、収益実現の要件によって独自に決められるべきものであるが、本章では、自主流通米の取引に関する収益認識基準の選択が、収益実現の要件だけでなく、費用と収益の対応水準の改善の観点からも影響を受けているかどうかを考察する。

¹³³ 収穫基準を問題視する動きが全くないわけではない。関東信越税理士会「平成 18 年度税務行政及び税制に関する建議・要望項目」税制に関する建議・要望項目 (http://www.kzei.or.jp/zeirishi/tc_31.html) 三 所得税法関係 3 には、「特定の農産物に係る農業所得の認識については、収穫基準によることと規定されているが、収穫基準の規定は廃止すること。（所法 41，所令 88，103③）」とあり、その理由として、「所得税法上の所得計算に当たって、その収益の認識基準の一般原則は、所得税法 36 条であり、所得税法 41 条は特定の農産物に係る所得の収益認識を収穫基準によることとする例外規定となっているが、今日の農業経営の実情に収穫基準は適さない。」とある。

2. 課題と方法

(1) 先行研究と課題

日本における収穫基準は、農産物の販売・自家消費を問わず、広く農産物一般へ課税する制度としてスタートした。通常の商工業においては、販売活動を通じて得た所得について課税されるが、収穫基準が適用される農業では、収穫価額（生産者販売価額）を収入金額とみなされる。収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、会計上の実現概念に相当するいわゆる「権利確定主義」に基づいて収入を認識測定するものと一般に理解されているが、金銭によらない収入である「経済的利益」の存在も明記している（所得税法 36 条第 1 項）。わが国では無から有を生み出す「生産物」については、自家消費分についても広く「経済的利益」の発生を認める解釈を採ってきている。そのため、自家消費に充てられる農産物などの収穫は広く所得として観念され、徴税実務そのものは戦前古くから行われている。収穫基準は昭和 22 年に具体的な規定（旧所得税法規則 9 条）として明文化されたのち、現在、「権利確定主義」に対する例外の一つとして定められている（所得税法 41 条）¹³⁴。

一方、企業会計における収穫基準は、戦後、税法と企業会計原則の調整プロセスの中で、実現主義の特殊な適用形態として位置づけられている。すなわち、農業においても、収穫をもって無条件に収益を認識するのではなく、①財貨または役務の移転と②現金または現金等価物の取得という収益実現の外見的要件を満たす範囲で収穫基準の適用が認められたのである¹³⁵。

収穫基準を実現主義の一適用形態と見る見解に大きな影響を与えた文献として、ペイ

¹³⁴ 所得概念の変遷については、注解所得税法研究会編『四訂版注解所得税法』大蔵財務協会、2004, p. 851～865, 第 18 章「収入金額」第 1 節「収入金額の意義」が詳しい。

¹³⁵ 税法と企業会計原則との調整に関する意見書（小委員会報告）（経済安定本部企業会計基準審議会中間報告；1952. 6. 16）総論 第一 二 実現主義の原則の適用、では、収穫基準について、「一般の商工業においては、収益認識の基準として認められていないが、取引慣行上将来における収益実現の確率が特に大なる場合には、生産物の販売遂行による引渡の完了にさきだち、その生産完成と同時に、それに含まれた収益を適正な比率で計上することが認められる。たとえば、農業経営における主要作物の収穫の場合には、公定価格制のもとでは価格予想が完全であるから、収穫高を公定価格に換算することにより、販売引渡にさきだち売上総収益を計上することができる。」とある。

トン＝リトルトン[1940]が挙げられる¹³⁶。ペイトン＝リトルトンは、収益の稼得(earning)と実現(realization)という概念に依拠¹³⁷して収穫基準の論拠を二つ示している。第一は、販売活動による実現よりもむしろ生産活動による稼得の方が収益に貢献度が高く、収益と生産活動の間に強い因果関係が認められることである。第二は、成果物が「固定した販売価格を持つ高度に流動的な資産」ならば実現可能性が高く、収益の実現とみなしても重大な誤りは存しないことである¹³⁸。こうして、ペイトン＝リトルトンの理論は、実現主義と収穫基準を整合的に説明する上で重要な役割を果たしてきた。しかし、時代を追うに従って企業会計は資産負債アプローチ¹³⁹的な色合いを濃くしていき、収穫基準の理論的根拠は、収益と生産活動の因果関係を重視する収益費用アプローチ的な考え方から生産物の価値を重視する資産負債アプローチ的な考え方へと重心を移していった。万代[1993]は、収穫した農産物を「現金と同じ性格の財産¹⁴⁰」と解し、ペイトン＝リトルトンの収穫基準の第二の論拠をもとに説明している。

ところが、収穫した農産物を「現金と同じ性格の財産」とみなすことは、日本の農産物の取引慣行の実態を必ずしも言い当てたものではない。阿部[1981]は、農産物全般に適用する所得税法の収穫基準は、「何ら現金とその等価物という保証はなくなっている¹⁴¹」ため、「実現主義の立場からすれば、このことは一般に現金に代る保証のない価格でもって、なお簡単に変動する時価で評価し収益として計上することは許されないであろう¹⁴²。」と指摘している。阿部の指摘は、公定価格が存在しない農産物に対するものであったが、平成7年の食糧管理法から食糧法への移行によって、米流通が政府主体から民間主体へと変化、米についても当てはまるようになった。こうした米流通の変化を受け、源田[2000]は、所得税法の収穫基準について、生産者米価が政府米の買入価格に

¹³⁶ William A Paton & A.C.Littleton, An Introduction to Corporate Accounting Standards, 1940, American Accounting Association, 中島省吾訳『会社会計基準序説』, 森山書店, 1953

¹³⁷ 同訳書 p. 85～87, 「収益稼得対収益実現」の部分に要約した。

¹³⁸ 同訳書 p. 87～90, 「収益測定上の生産主義」の部分に要約した。

¹³⁹ 資産負債アプローチ, 収益費用アプローチについては, 財務会計基準機構『調査研究シリーズ No. 3 収益認識に関する調査』, 2003. 8, p. 4～5, 「利益観に関する2つのアプローチ」に概要が示されている。

¹⁴⁰ 万代勝信「財産(変動)概念への計算構造論的接近(六)」, 『會計』, 第142巻第6号, 森山書店, 1993. 12, p. 931の結論部分を参照のこと。

¹⁴¹ 阿部亮耳「農産物の費用収益対応について」, 阿部亮耳著『農業会計の展開』, 明文書房, 1981, p. 15.

¹⁴² 同書, p. 16

より決定していた食管法時代に規定された制度の名残であるとして、その合理性を否定している¹⁴³。すなわち、収穫基準を実現主義の一適用形態とする見解は、日本の農産物の取引実態には馴染まないというのが現在の通説である。

それでは、食糧法以降の実務上の米の収益認識基準は怎么样了のであろうか。食糧法以降も米の出荷先として農協が依然として大きなウェイトを持っており、農協から生産者への代金支払は、仮渡金の概算払いと精算金の事後精算という食管法以来の方法が続けられている。そこで、森[2006]は、以下の二つの実態を明らかにしている¹⁴⁴。第一に、農協への委託販売である自主流通米の会計処理については、「企業会計基準注解」注6の「受託者が委託品を販売した日をもって売上収益実現の日とする。」（以下、「受託者販売日基準」と呼ぶ。）があまり適用されていない実態、第二に、仮渡金・精算金の受領日を売上収益実現の日とみなす「仮渡金受領日基準」が実務上・税務上容認されている実態である。森は、仮渡金受領日基準の収益認識基準としての位置づけについて問題提起しているが、現在、まだこの問題は十分に検討されていない。

自主流通米の取引では、代金の共同計算を行っているため、受託者販売日基準の適用が難しい。このため、自主流通米の収益の認識時期は、売上代金回収時点に後倒し、または仮渡金受領時点以前に前倒しすることになる。仮渡金受領日基準や収穫基準は、一般的な委託販売の収益の実現時期よりも早期に収益を認識するため、委託販売の収益実現の要件を充足していない。自主流通米の取引は、農業生産のプロセスと委託販売のプロセスが結合した取引である。委託販売の収益実現の要件を充足していなくとも、農業生産プロセス独自の収益認識基準として収穫基準を適用する余地が全く無いとはいえない。この点について、実現主義との整合性を検討する必要がある。

前述のとおり、収益は給付と対価の交換という外見的要件の充足によって実現するとされる。この外見的要件は、取引が完了し収益の獲得が確実となるタイミング、すなわち、取引の不可逆性が担保されるタイミングを捉えるための目安といえる¹⁴⁵。この外見

¹⁴³ 源田佳史「農業税務会計の諸問題」、松田藤四郎・稲本志良編著『農業会計の新展開』、農林統計協会、2000、p. 247。

¹⁴⁴ 森剛一「農業会計の基本的課題」、『農業会計研究』、創刊号、2006. 7、p. 18を参照。

¹⁴⁵ 実現概念の変遷については、辻山栄子「財務諸表の構成要素と認識・測定をめぐる諸問題」、斎藤静樹編著『討議資料□財務会計の概念フレームワーク』第2部第6章、中央経済社、2005. 6、p. 116～119に要約されている。

的要件は、①代金回収、②返品・売れ残り、③流通過程での商品価値の滅失など、収益の認識に影響を与える売手のリスクに対して言及していない。そのため、実際は取引の事情によって収益実現の判断にある程度の幅が存在している¹⁴⁶。このことは、外見的要件以外に取引の不可逆性を示すシグナルが見出せるとすれば、その時点で収益を認識できる可能性を示唆している。本章は、自主流通米取引の特徴が収益実現の判断に対して与える影響を考察し、仮渡金受領日基準や収穫基準の成り立ちと利用価値を明らかにすることを課題とする。

(2) 研究方法

本章は、自主流通米を対象に考察する。本章における「自主流通米」は、食糧法以降、農協へ委託販売（以下、この委託販売を「系統共販」と呼ぶ）する米を指すこととする。自主流通米を選んだ理由は次の三つである。第一に、米は日本を代表する農産物である。第二に、米は保存性が高く、収穫から1年以上の月日を費やして販売される。このため、収益の認識を収穫時に行う場合と代金回収時に行う場合の差異を明瞭にするという分析上の効果が期待できる。第三に、生産者の米の販売において農協出荷が依然として大きなウェイトを占めている。これにより、その特徴点である共同計算制度は、生産者の簿記記帳に無視できない影響力を持つとみられる。

次に、自主流通米の取引の特徴を収益実現の外見的要件である給付と対価の視点から整理する。第一に、給付の視点から見た特徴は、無条件委託販売であるという点である。自主流通米の取引においては、他の生産者の米と銘柄ごとに混合して販売される¹⁴⁷。したがって、出荷後の米の所有権は生産者にあるものの、もはや米の所有者の特定は不可能であり、出荷後の原状回復はできないという特徴がある。第二に、対価の視点から見た特徴は、共同計算制度が採用されている点である。農協から生産者へ支払われる売上代金には、出荷・品質検査後速やかに支払われる概算額の「仮渡金」と、共同計算により決定した実際の売上高と仮渡金とを差額精算する「精算金」がある。実際の売上高が仮渡金を下回った場合は仮渡金の一部が生産者から農協へ返還される。代金は、①出来

¹⁴⁶ わが国の一般的な収益認識規準と課題は、中央青山監査法人研究センター編『収益の認識 グローバル時代の理論と実務』、白桃書房、2004、4章が詳しい。

¹⁴⁷ 前掲、森[2006]、p. 18、「委託品は他の生産者の委託品と混合されているため、受託者が委託品を販売した日を特定することは事実上不可能」であることから受託者販売日基準は採用できない。

秋前の内金，②出荷時の仮渡金，③仮精算金，④本精算，の最大4回，1年8ヵ月にわたって支払われる¹⁴⁸．①出来秋前の内金ならびに②出荷時の仮渡金を合計するとほぼ最終精算額に近い水準となり，事実上の販売額となっている¹⁴⁹．以上の特徴を総合すると，生産者は収穫期直前に農協から発表される仮渡金を見ながら出荷の意思決定を行い，出荷と仮渡金の受領の時点で通常の売買取引とほぼ同様の外見を具備するというのが，自主流通米取引の一般的外見であろう．

本章は大きく分けて以下の二つの方法によって研究を行う．第一に，受託者販売日基準の代用となる収益認識基準について，実現主義との整合性を巡り以下の二つのステップで検証する．①共同計算のスケジュールに沿って各収益認識基準の仕訳を示し，利益計算への影響を比較する．②収穫基準と仮渡金受領日基準による収益認識が，未実現利益の計上につながりにくいメカニズムを仕訳によって明らかにする．第二に，実現主義にとらわれず，収益認識の前倒しについて，その適用条件を以下の二つの観点から考察する．①収益認識の適時性の観点から収益実現の外見的要件の充足時点が必ずしも「適時」とは限らないケースの検討をする．②業績評価の観点から収益実現の外見的要件の充足よりも規則的な収益認識が優先されるケースの検討をする．

3. 収穫基準の実態

(1) 自主流通米の収益認識に関する課題

1) 共同計算をめぐる収益認識基準

表3-1は，受託者販売日基準に代用される純収穫基準・半収穫基準・仮渡金受領日

¹⁴⁸ 全農秋田県本部「共同計算を含む米の生産・販売のスケジュール」，第3回全農秋田県本部再生検討委員会資料，2004.

¹⁴⁹ 自主流通米の集荷の事例については，大泉一貫「米集荷の多様化と農協・出荷業者・農民」，日本農業研究所編『食糧法システムと農協』，農林統計協会，2000，ならびに加瀬良明「〈千葉県〉米集荷競争と計画外流通」，伊藤喜雄編著『米産業の競争構造』，農山漁村文化協会，1998，参照．近年の系統出荷米の事例については，青柳斉「新政策下の農協米マーケティングの展開形態—北海道の農協事例から—」，『新潟大学農学部研究報告』，第58巻1号，2005参照．なお，JA尾道市 (<http://www.ja-onomichi.jp/>) では，共同計算の概要が開示されている．

基準・回収基準の仕訳について、実際の共同計算のスケジュール¹⁵⁰に沿って、筆者がまとめたものである。仕訳を説明する便宜上、収穫基準は「純収穫基準」と「半収穫基準」に分類している。純収穫基準は、全ての収穫物について収穫時に収益を認識する基準である。半収穫基準は、所得税法に定められた方法で、期中販売は販売基準を適用し、期末未販売農産物のみを収穫価額によって収益と認識する基準である。仮渡金受領日基準は、仮渡金の受領日に収益を認識する基準である。仮渡金受領日基準は、仮渡金が米の出荷・検査終了後速やかに支払われることを鑑み、出荷時に収益を認識する「出荷基準」の考え方も含むこととする。「回収基準」は、代金回収が確実になった時、すなわち、共同計算結果が周知されたときに収益を認識する基準である。後節5)では、これら四種類の収益認識基準の比較を通じて、自主流通米をめぐる会計実務の成り立ちを説明することとする。なお、表3-1の仕訳の前提ならびに注釈については、表3-1の下に記載した。

2) 回収基準

回収基準は、主に割賦販売で用いられる収益認識基準であり、割賦販売における例外的処理として企業会計原則上容認されている¹⁵¹。これは、割賦販売の以下の特殊性¹⁵²に配慮した結果である。

- ・取得資産は、流動性を欠いている。
- ・売掛金回収が長期にわたる。
- ・代金回収が継続的分割払でされる。
- ・貸倒れの危険が著しい。
- ・事後費用を多額に要する。
- ・商品取戻し損益を生ずる。
- ・消費者金融たる性格をもつ。

これらの特殊性は販売後の代金回収プロセスの問題であり、収益認識のタイミングを後倒ししなくても、販売基準に貸倒引当金の設定を組み合わせれば事足りるというのが企業会計原則の基本的立場である。それでもなお、回収基準が容認されているのは、貸倒引当金を合理的に見積もることができないほどに発生頻度と貸倒額が不規則

¹⁵⁰ 前掲、全農秋田県本部[2004]。

¹⁵¹ 企業会計原則注解 注6

¹⁵² 品川誠平『割賦販売会計』、中央経済社、1960、p. 156。

な貸倒れについて、幾許かの配慮をしたものと考えられる。

ここでの割賦販売と系統共販の大きな違いは、割賦販売の回収基準が、売買契約締結時点で売上債権が確定していることを前提としているのに対して、系統共販が、出荷契約締結時点で生産者側の売上債権の額が確定していない数量契約（価格後決め契約¹⁵³）を前提としている点である。こうした前提の違いにより、出荷契約時点で収益を認識し評価性引当金で未実現収益を控除する、という会計処理を割賦販売ではそのまま適用できるが、系統共販では収益と引当金双方を見積計上しない限り実践できない。よって、系統共販における収益認識を実現主義の考えに則って厳密に実践する場合には、回収基準しかありえない。

この回収基準を系統共販に当てはめると、確実な収益測定が可能となる共同計算結果の周知の時まで収益認識を後倒しする。回収基準の仕訳例では、共同計算の結果が周知されるまでは収益を認識しない。仮渡金は仮受金として計上して、直接損益には反映させない。また、N年度には共同計算の結果は周知されないため、生産原価をN+1年度へ繰り延べる。例では原価計算を行っていないことが前提であるため、米の積送品期末棚卸残高は修正売価法で評価し、同額のN年度米の米生産費用をN+1年度へ繰り延べる。そして、N+1年度に共同計算の結果が周知されて収益が実現するので、積送品の売上原価と稲作売上高の費用収益対応計算が行われる。

3) 仮渡金受領日基準¹⁵⁴

仮渡金受領日基準は、内金と仮渡金の受領の都度、稲作売上高の計上を行う。仕訳の前提により、N年産米の生産費はN年中に全て支出されているので、費用収益対応計算はN年度に完了する。

4) 収穫基準

収穫基準の仕訳は、表3-1の純収穫基準と半収穫基準の欄のとおりである。内金・仮渡金受領の仕訳は、仮受金として計上して直接損益には反映させない点で両者共通する。両者の相違は、期中の収益認識のタイミングである。純収穫基準は収穫時に全ての収穫物を収穫価額で評価し、資産計上する。半収穫基準は積送品の期末未販売農

¹⁵³ 自主流通米の相対取引における取引慣行の一つ。三菱総合研究所「平成12年度 コメの価格変動リスクに係る業界実態調査 調査報告書」, 2000.12, <http://www.kanex.or.jp/other/kome/houkoku/houkoku12.pdf> 参照。本章では最終販売価格未定まま出荷する取引の意味で用いる。

¹⁵⁴ 「仮渡金受領日基準」の実態については、前掲、森[2006], p.17～p.19が詳しい。

産物のみを収穫価額で評価し資産計上する。いずれの処理も全ての収穫物について N 年度中に収益を認識しているので、N 年度の期間損益は同じである。なお、このときの期末積送品の会計上の性格は、積送品としての外見を尊重するならば棚卸資産として、公定価格制度のように収穫価額の評価に実現の裏づけがあれば金銭債権として、表わすこととなるであろう。

5) 収益認識基準の比較

ここで表 3-1 の四つの収益認識基準を比較してみる。表 3-1 の仕訳のうち、N 年産米について一番初めに費用収益対応計算がなされている網掛け表示部分の収益に注目する。純収穫基準・半収穫基準・仮渡金受領日基準が N 年度であり、回収基準だけが N+1 年度である。前者のグループの N 年度の収益額は表 3-1 の条件下では同一であり、課税所得の計算においても三者に差異はない。ここに、収穫基準と仮渡金受領日基準の類似性を見出すことができる。この結果は、①収穫価額と仮渡金の額が同一と看做しうること、②内金と仮渡金の受領日が収穫期の属する会計年度に属していること、の二つの条件を前提としており、普遍的ではないものの自主流通米の取引ではごく普通の現象である。この条件が成立している背景は次のとおりである。第一に、収穫基準は、食糧制度＝公定価格という制度的根拠を失ったものの、仮渡金という取引慣行が残っている。第二に、仮渡金の水準は、収穫価額的水準を概ね反映している。このように、収穫基準と仮渡金受領日基準は、公定価格に代わる拠り所として仮渡金に依存する点で共通する。仮渡金、すなわち共同計算制度の安定的な運用は、実現収益の予測を可能にする。その結果、“ $\text{収穫価額} \div \text{仮渡金} \div \text{実現収益}$ ” の関係が常態化することで、食糧法以降の収穫基準が実現主義と結びついていると見られる。

表 3-1 自主流通米の収益認識に関する仕訳例

N 年産自主流通米 イベントスケジュール（例） 注 1			純収穫基準 注 2			
			借方		貸方	
			勘定科目	金額	勘定科目	金額
1	N 年 7 月	内金（3,000 千円）の受領 注 5	現金預金	3,000	仮受金	3,000
2	N 年 9 月	仮渡金総額（7,000 千円）の決定	—	—	—	—
3	N 年 9 月	収穫期	自主流通米 -積送品-	7,000	稲作収穫収益	7,000
4	N 年 9 月～翌 2 月	出荷	—	—	—	—
	N 年 9 月～翌 2 月	仮渡金（4,000 千円）の受領 注 6	現金預金	4,000	仮受金	4,000
5	N 年 12 月末	N 年度決算日 注 7	—	—	—	—
6	N+1 年 8 月	共同計算結果周知に伴う 仮精算金（150 千円）の受領	仮受金	7,000	稲作売上高	7,000
			売上原価	7,000	自主流通米 -積送品-	7,000
			現金預金	150	稲作売上高	150
7	N+1 年 12 月末	N+1 年度決算日	—	—	—	—
8	N+2 年 3 月	本精算金（50 千円）の受領	現金預金	50	稲作売上高	50

【仕訳の前提事項】

- ・ 会計期間は所得税の計算期間と同じ暦年（1 月～12 月）とする。
- ・ N 年度産自主流通米に関する取引だけを対象とする。
- ・ 売上の仕訳は三分法による。
- ・ 出荷スケジュールは N+1 年に及ぶ場合もあるが、この例では N 年内に出荷したものとする。
- ・ 収穫した米は全て自主流通米（委託販売）として出荷し、積送品以外（手許在庫・立毛）の期末棚卸高は無いものとする。
- ・ N 年中に共同計算の結果が周知されないで、生産者は販売結果を知ることができない。
- ・ 手許在庫・積送品・立毛等、期首棚卸高は無いものとする。
- ・ N 年産米の生産費（7,000 千円）は全て N 年中に支出されたものとする。
- ・ 原価計算は行っていないものとする。
- ・ 収穫価額ならびに積送品の期末棚卸高は仮渡金の額で評価する。

(単位：千円)

半収穫基準 注3				仮渡金受領日基準 注4				回収基準			
借方		貸方		借方		貸方		借方		貸方	
勘定科目	金額	勘定科目	金額	勘定科目	金額	勘定科目	金額	勘定科目	金額	勘定科目	金額
現金預金	3,000	仮受金	3,000	現金預金	3,000	稲作売上高	3,000	現金預金	3,000	仮受金	3,000
—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
現金預金	4,000	仮受金	4,000	現金預金	4,000	稲作売上高	4,000	現金預金	4,000	仮受金	4,000
自主流通米 -積送品-	7,000	稲作収穫収益	7,000	(売上原価	7,000)	(米生産費	7,000)	自主流通米 -積送品-	7,000	米生産費	7,000
仮受金	7,000	稲作売上高	7,000	現金預金	150	稲作売上高	150	仮受金	7,000	稲作売上高	7,150
売上原価	7,000	自主流通米 -積送品-	7,000					現金預金	150		
現金預金	150	稲作売上高	150								
—	—	—	—	—	—	—	—	売上原価	7,000	自主流通米 -積送品-	7,000
現金預金	50	稲作売上高	50	現金預金	50	稲作売上高	50	現金預金	50	稲作売上高	50

【注釈】

注1) 全農秋田県本部「共同計算を含む米の生産・販売のスケジュール」，第3回全農秋田県本部再生検討委員会資料，2004.

ならびに 全国農業共同組合連合会「米等県域共同計算実施基本要領」，2005.9.1,

(<http://www.zennoh.or.jp/ZENNOH/TOPICS/release/17/08/170826.html>)を参考に作成

注2) 収穫時に収益認識する仕訳. 阿部亮耳『現代農業会計論』，富民協会，1990，p.15を参考にした. 本章では”純収穫基準”と呼ぶ.

注3) 所得税法に基づく仕訳. 前掲，阿部[1990]，p.21の呼び方を用いた. 仕訳は，源田佳史「農業税務会計の諸問題」，

松田藤四郎・稲本志良編著『農業会計の新展開』，農林統計協会，2000，P.248を参考にした.

注4) 森剛一『集落営農の会計と税務』，全国農業会議所，2007.3の仕訳を参考にした.

注5) 内金と仮渡金の仕訳は，タイミングの違いだけであって，内容は同じである.

注6) 仮渡金は検査後速やかに支払われる.

(全農秋田県本部「米の生産・販売の流れ」，第2回全農秋田県本部再生検討委員会資料，2004 より)

注7) 共計制度によりN年末の積送品棚卸残高は生産者に知らされない. 出荷物全量を期末積送品残高として評価する.

半収穫基準では仮渡金相当の収益をN年度に計上し，回収基準では仮渡金相当の生産費をN+1年度へ繰り延べる.

(2) 収穫基準と実現主義

1) 金銭債権としての収穫物

収穫基準の仕訳の特徴は、①収穫時に収穫物を収穫価額で評価して資産計上する仕訳、②その収穫物を販売する時の仕訳、の二回にわたって仕訳する点¹⁵⁵にある。この収穫時の仕訳①で計上される資産は、外見上農産物という棚卸資産¹⁵⁶である。ところが、万代[1993]のように、収穫時点で農産物を「現金と同じ性格の財産」、すなわち金銭債権としての性格が認められなければ、①の収益は未実現収益に過ぎない。収穫をもって、仮渡金と同額の金銭債権を有していると看做することができる理論的根拠は次のとおりである。第一に、自主流通米の取引では、積送品の返品は事実上困難であり、もはや棚卸資産として評価する意義は薄い。第二に、仮渡金は、代金の大部分に相当することから、その性格は出荷契約に伴う手付金のようなものではなく、農協による代金債務の先履行と解することが妥当である。第三に、前述した自主流通米取引の一般的外見である。仮渡金の金額が決定するのは収穫期直前である。収穫完了時点で系統共販を利用する意思が生産者にあれば、収穫時にはすでに仮渡金が約束されている。よって、仮渡金受領日基準と収穫基準の間には収益測定に質的な差異はない。このことから、仮渡金受領日基準は、所得税の計算期間に仮渡金の支払スケジュールが包含されていることを前提にして、巧妙に実現主義の外見的要件を具備しつつ、収穫基準と同一の期間損益を計算する仕組みであることがわかる。

2) 収穫価額の保守的評価

本章の収穫基準や仮渡金受領日基準の特徴は、共同計算の結果が判明しないうちに、仮渡金の受領をもって収益を認識・測定する点である。仮渡金の水準に依拠した収益の測定は、公定価格に依拠するよりも不確実である。米価が当初の見込みよりも下落した場合、農協は仮渡金を回収しなければならない。仮渡金を支払った農協にとって、仮渡金の回収は手間となるため、なるべく仮渡金の回収をしなくてすむ範囲でより実勢価格に近い仮渡金を生産者へ提示している。これは未実現収益の認識を避けるために収穫価額の評価を保守的に行おうとする生産者の要請と合致する。

¹⁵⁵ 収穫基準に関する一連の仕訳を二段階の仕訳の形で説明した文献として、以下のものが挙げられる。工藤賢資『複式農業簿記入門』、富民協会、1981. 5, p. 80 または、齊藤稔・齋藤力夫『税務会計の理論と実務』税務経理協会、2000. 3, p. 317.

¹⁵⁶ 前掲、齊藤稔・齋藤力夫[2000], p. 316.

自主流通米のように価格後決め方式の無条件委託販売を取引慣行にもつ産業は極めてまれで、これに類する契約形態は見られない。出荷時点で売上が確定していない取引の実態を反映した会計処理を考察するには、売上の事後調整が発生する返品調整引当金の実務が参考になる。たとえば、書籍等、出版物の販売において、出版社は出荷時に売上を計上する。この売買契約は返品条件付販売であり、一定期間売れ残った書籍は返品される。出版社では一般に返品調整引当金を設定するが、返品が多寡によって返品調整引当金の取崩額と繰入額に影響が出るため、事実上の過年度損益修正となってしまう。このように、書籍など再販売価格維持制度により定価販売が保証されている商品については、返品は当然発生するものとして返品調整引当金が設定される。出版業と系統共販の売上（＝数量×価格）の特徴を比較すると、出版業は売上数量の減少に備えて引当金を設定しているのに対し、系統共販は価格の下落に備えて代金の事後精算によって売上高のブレを吸収していることがわかる。まさに、再販売価格維持制度と数量契約（価格後決め方式）というそれぞれの産業独自の取引慣行が、会計処理に反映していることがうかがえる。

自主流通米の生産者は、出荷後の価格変動リスクを負担する。よって、理論上はこれに関する引当金の設定をすることができる。しかし、実務上引当金を設定しないのは、出荷後の価格変動に伴う差額代金の精算事務を農協側に委ねていることからその必要が無いためである。仮に生産者が出荷後の価格変動リスクを認識した場合、収穫基準の仕訳はどのように変化するであろうか。収穫基準による収益認識と引当金の設定を同時に行うとした場合の精算金受領時の仕訳について、表 3-1 の仮渡金受領日基準の仕訳と比較してみることにする。設例の条件は以下の通りとする。

- ・ 収穫価額は 7,200 千円
- ・ 仮渡金は 7,000 千円
- ・ N+1 年度の精算金は 150 千円
- ・ N+2 年度の本精算金は 50 千円

ここでは、収穫価額は生産者販売価額、仮渡金は農協が保守的に見積もった「ほぼ確実な販売価額」、精算金は実際販売額と仮渡金の差額、と定義する。収穫基準での仮渡金受領と収穫価額計上の仕訳は、

(借) 現金預金 7,000 / (貸) 仮受金 7,000

(借) 自主流通米
—積送品— 7,200 / (貸) 稲作収穫収益 7,200

となり、同時に価格変動引当金を収穫価額と仮渡金の差額の 100%に設定したとすると、

(借) 価格変動引当金繰入 200 / (貸) 価格変動引当金 200

となる。そして、N+1 年度に共同計算結果が周知され、精算金を受領したら、

① (借) 現金預金 (精算金) 150 / (貸) 稲作売上高 7,150
(借) 仮受金 7,000 /

② (借) 売上原価 7,150 / (貸) 自主流通米
—積送品— 7,150

③ (借) 価格変動引当金 150 / (貸) 価格変動引当金戻入 150

という仕訳を行うことになる。そして、N+2 年度の場合も同様に、本精算金受領に伴う稲作売上高 50 千円の計上と積送品 50 千円の売上原価計上と価格変動引当金 50 千円の戻入の仕訳が行われる。

以上の仕訳は、収穫基準を分析する道具として考察したものである。実際は精算金の決定と支払いが農協に委ねられている。よって、表 3-1 の仕訳のとおり、仮渡金受領日基準では生産者自ら価格変動引当金の設定をしない。②③の仕訳を相殺し、さらに①②の仕訳を相殺すると、現金預金 (精算金) と稲作売上高が借方と貸方にそれぞれ 150 千円ずつ残る。これは、仮渡金受領日基準の N+1 年度の仕訳にほかならない。

このように、生産者が収穫価額と仮渡金の差額を出荷後の価格変動リスクとして認識し、それに対して 100%の引当金を設定する場合、収穫基準と仮渡金受領日基準は同じ利益額となる。仮渡金受領日基準は、一定の前提条件の下でのみ成立する収穫基準の省略形としてみることができる。

設例の価格変動引当金，すなわち，収穫価額と仮渡金の差額は，時間の経過に伴う米の品質低下損と保有利得・損失を見込んだ金額と考えることができる．仮渡金受領日基準は，収穫基準に対して，代金回収までの期間に属する品質低下損と保有利得・損失による修正を加えた収益認識基準といえる．仮渡金の額について，実際販売価額をかなり保守的に見込んだ金額として信頼する場合，収穫価額を仮渡金の額に基づいて測定することは，収穫以降の価値変動を全て収穫時に前倒し認識したのと同様の効果がある．このように，収穫基準や仮渡金受領日基準は，仮渡金の実勢価格よりもやや保守的な水準で支払われ，結果的に仮渡金の金額が収益として実現することを前提としている．

3) 実現主義と収穫基準の縫合点

上記設例のような，仮渡金受領日基準を収穫基準に引当金を設定したものと見る見解（これを「引当金を併用した収穫基準」と呼ぶ）は，必ずしも普遍的ではない．しかし，引当金を併用した収穫基準と仮渡金受領日基準について，①両者とも収穫時点で決定した仮渡金の水準をもとに収益の測定をしており，②両者の期間利益が一致する範囲において，仮渡金受領日基準を収穫基準の範疇と見ることができる．しかも，引当金を併用した収穫基準と仮渡金受領日基準の期間利益が異なってしまうような条件，すなわち，①仮渡金が適正な時価を反映せず収穫価額よりも著しく下回る場合¹⁵⁷，②仮渡金が収穫価額を上回り引当金が設定できない場合，といった仮渡金と実際販売価額との著しい乖離を自主流通米の取引では想定していない．よって，引当金を併用した収穫基準は，収穫基準の理念が仮渡金受領日基準として体现していることを一定程度説明できるのである．

仮渡金受領日基準や収穫基準は，①仮渡金による対価の先履行，②返品不可能という実態からもたらされる給付の不可逆性，③保守的な仮渡金水準によって仮渡金の実現がほぼ確実，の三点により，実現主義と結び付いている．これらの特徴は，自主流通米に限らず，系統共販全般に当てはまる．系統共販を利用している個人事業主にとって，仮渡金受領日基準や収穫基準は，事実上実現主義とほぼ整合していると言える．

しかし，日本の企業会計における収穫基準は，収益実現の外見的要件を厳格に捉え

157 前掲，森[2006]，p. 19 に生姜のケースが紹介されている．

ており、公定価格による収益の測定を前提に成立している¹⁵⁸。そして、未確定な価格に基づく収益をどこまで実現収益と認めるかについては、明確にされていない。したがって、自主流通米のような公定価格の無い農産物への仮渡金受領日基準や収穫基準の適用は、以下の理由から必ずしも実現主義の範疇にあると言い切れない。第一に、積送品の所有権は、農協が販売するまで生産者へ帰属する点である。自主流通米の取引は、「代金の事後精算を前提とした条件付売買契約」ではなく、純粋な委託販売契約である。所有権が移転しておらず、取引価格も確定していない状態をもって取引の完了と認めるとした場合、その外見的な判定が難しい。第二に、仮渡金の前受金的性格である。取引価格が確定していない自主流通米の取引では、仮渡金は結果的に実現収益と農協への返済部分に分かれる可能性がある。共同計算の結果が判明する前に仮渡金全額を実現収益として認識するには、仮渡金が適正な予想販売価格を反映している必要がある。この所有権の移転と仮渡金の一部返済の可能性の視点から、自主流通米の取引における収穫基準の存在意義は、必ずしも日本の実現主義の枠組みの中における理論的整合性に見出すことはできない。未実現の可能性を排除できない収益であるにもかかわらず、早期に収益を認識したい理由は何であろうか。これはもっと別の角度、すなわち収穫基準の効果、言い換えれば情動的価値の面からの考察が必要と考える。

4. 収穫基準の効果

これ以降、「純収穫基準」「半収穫基準」「仮渡金受領日基準」の三者をあわせて「広義の収穫基準」という。

(1) 適時性と迅速性

広義の収穫基準は、回収基準よりも早期の収益認識を行うことが最大の特徴であり、以下の三つの効果を実現するためのシンプルで効率的な手段の一つである。

1) 未実現損失の先取り

広義の収穫基準は、未実現利益の計上の可能性ばかりが問題とされるが、実際には未実現損失の計上の可能性もある。同じ未実現であっても、未実現損失は経営上早急な

158 前掲、税法と企業会計原則との調整に関する意見書（小委員会報告）（経済安定本部企業会計基準審議会中間報告；1952. 6. 16）

手当てを促す重要なシグナルである。米価の低迷等の影響により、常に損失と隣り合わせの稲作¹⁵⁹にとって、損益情報の「適時性」の含意は一定ではない。適時性の意味に、利益＝分配＝利害調整＝客観性、損失＝経営存続＝資金調達＝迅速性、という異なる期待感があるとすれば、広義の収穫基準は、損失を早期に検知する役割を担っている。広義の収穫基準は、積送品の生産費用を期末棚卸資産として資産計上せず、すべて収穫価額と対応させて費用化する。そして、この場合の収穫価額は保守的に見積もられているので利益が抑えられる。このため、サンクコストの早期計上を促し、費用の繰延をなるべく抑制することで、損失の危険性を早めに察知する効果がある。

2) 生産と代金回収の峻別

広義の収穫基準は、積送品に関する一切の損益を生産プロセスから切り離して代金回収プロセスで管理する。この結果、生産時点に収穫価額で測定した暫定的成果と出荷後の保有利得・保有損失を含めた最終成果を峻別するという効果がある。この見解は、ペイトン＝リトルトン[1940]¹⁶⁰や工藤[1981]¹⁶¹がすでに指摘をしている。2名の研究成果の見解は、収益費用アプローチ的な利益観に立ち、生産のための努力とその成果としての収穫という因果関係を重視する点において、収穫基準の意義を認めるものである。さらに、前述したように、積送品はその物理的状態ではなく、経済的状态に注目して金銭債権とみなすことができる。こうした見方は、努力と成果という因果関係にとらわれず、財産の状態を直接評価するという意味で、資産負債アプローチ的な利益観に近い。自主流通米の取引には、①積送品の性格はもはや金銭債権的である、②積送品について棚卸による物量管理ができない、③販売結果が共同計算結果の周知まで知ることができない、といった事情がある。このため、広義の収穫基準は、積送品の残高管理について、物量情報が必要な棚卸資産的な管理から、主に金額情報に依存する金

159 農林漁業金融公庫「平成16年度 貸付先経営動向把握調査結果」, 2006.4

<http://www.afc.go.jp/your-field/investigate/index.html>, p.18, p.20 参照。人件費や地代を明確に認識する法人経営は、規模別・地域別いずれも全ての階層で営業損失になっている。この資料からだけでは損失の原因が販売収入、受託収入、その他収入のいずれにあるかは判明しないため一概に論ずることはできないが稲作経営の厳しさを伺い知ることができる。

160 William A Paton & A.C.Littleton[1940], 訳書 p.89, 「販売活動よりも寧ろ技術的な生産が収益に対して主要な役割を果たしており…収益の認識は…生産された財の量によって測定されるべき」とある。

161 前掲, 工藤 [1981], p.80, 「収穫基準は、経営実態の把握という面では、生産活動の成果を一応表しており、その後の販売損益が、販売活動の成果を表わすと考えられるので、理にかなう方法というべき」とある。

錢債権的な管理に移行する機能も果たしている。

3) 外部報告資料用の基礎情報を提供

将来の業績予測に基づいて意思決定する行為、たとえば、農協の組合員勘定の供給限度額を決定する基礎資料として「営農計画書」を作成するためには、前年度の収入金額の情報が必要となる場合がある¹⁶²。広義の収穫基準は、回収基準よりも早期の収益認識を行うという意味で、迅速な収益情報へのニーズに応えることができる。

(2) 業績評価と規則性

販売基準が一般的な収益認識基準とされる理由は、個々の販売行為で得られる利ざやを一定期間積み重ねて全体の期間利益を形成することで、期間利益に統計的確かさが備わるからだと考えられる。この個々の販売行為によって得られる収益は、一年を通して規則的に発生することも同額であることも保証されていない。むしろ、その分布に偏りがあることの方が普通であり、この収益を一年間プールすることにより通年の正常的な収益力を見ることができる。

自主流通米については、育苗から収穫を経て代金回収をするまで2年以上の長い営業サイクルをもつ場合もある。営業サイクルが一会計期間に収まっていない場合に受託者販売日基準や回収基準を適用すると、営業サイクルのうち生産プロセスの会計年度では収益が認識されず、販売・代金回収プロセスの会計年度に収益が偏るという現象が発生する。これでは、単年度の財務諸表同士の期間比較性が損なわれてしまう。そこで、広義の収穫基準を通じて「年産」単位に毎年必ず収益を認識することで、期間損益に営業サイクルと収益稼得との規則的因果関係を反映させているとみられる。すなわち、広義の収穫基準は、当期の収穫の出来不出来と当期の収益の大小を比較するという生産者のシンプルな業績評価思考に沿うことができる。生産者は、米の収量や品質の向上を通じて所得増加を図る。収穫価額は、収量や品質等、毎年規則的に得られる非財務データに対して「年産」ごとに一対一で結びつけることができるので、過去の生産活動に関する業績評価と将来の生産活動に関する意思決定に役立つ。したがって、広義の収穫基準は、生産プロセスに対応した規則的かつ期間比較性の高い財務データを提供できるという面に

162 松田孝志・樋口昭則・仙北谷康・香川文庸「農協組合員勘定制度とキャッシュフロー会計―鹿追町農協の取組―」、『農業経営研究』第43巻第1号、2005.6、p.149～154、p.151に供給限度額の計算式が報告されている。

において優れている。

5. 結論

(1) 広義の収穫基準をめぐる環境

自主流通米取引において、広義の収穫基準の適用を支える環境的要素は、以下の二点に要約できる。第一に、取引の不可逆性である。米の流通が民間主体に変化したことに伴い、収穫価額の抛り所は公定価格から仮渡金へ変化してきた。米価予測の不確実性は、実現主義との整合性の観点から見ると不安材料となる。しかし、米が生産者の手を離れた後は、取引が逆進することではなく、何らかの収益の発生が確実となっている状態も見逃すことはできない。これまで、価格予想の完全性が収穫基準の要諦と目されることもあったが、取引の不可逆性が保たれている環境下にあっては、米価の安定性は収穫基準を支える一要素に過ぎない。第二に、①利益情報の適時性・迅速性確保、②収益認識の規則性確保と期間比較性の向上、という会計情報の質的要請である。自主流通米の生産者は、①共同計算の存在、②組合員勘定制度の存在などによって、受託者販売日基準を適用できないが代金回収までは収益認識を待てない、というジレンマを抱える。その一方で、③仮渡金を抛り所とした早期の収益認識、④米価の低迷など未実現利益が発生しにくい農業情勢、⑤「年産」別業績評価による期間比較性の要請、⑥所得税法第41条（収穫基準）の存在などによって、未実現収益の認識に伴う問題が出にくく、長所が発揮されやすい環境条件が整っている。

(2) 広義の収穫基準の適用条件

広義の収穫基準は、受託者販売日基準等の原則的な収益認識基準が、会計情報の質的側面において情報利用者の要請に当たらない場合に代替的な手段として用いられていることが明らかになった。自主流通米取引において受託者販売日基準よりも広義の収穫基準を適用した方がよい場合は次の場合である。

- ① 収益情報の質に対する特別な要求
 - ・ 常に損失の危険が高く損失情報を早めに察知したい場合（利害調整や余剰利益の分配よりも資金調達や損失補てんに役立つ情報提供に会計の目的を置く場合）
 - ・ 「年産」別の業績評価が必要な場合 等

② 実現主義と同等の測定の信頼性

- ・ 出荷後の原状回復が難しく、給付が不可逆的な場合
- ・ 販売の巧拙による業績への影響は小さく、収穫時点で収益獲得がほぼ確実な場合
- ・ 系統共販の仮渡金のように代金債務の先履行を受けることができる場合 等

③ 広義の収穫基準の効果が出やすい適用対象

- ・ 個人事業者のように決算の公表義務が無く、利害関係者への必要な開示は事業所得の計算結果を用いることで達成できる場合
- ・ 土地利用型農業のように収穫期に偏りがある（ロット生産をする）部門
- ・ 生産から代金回収まで1年を超える場合
- ・ 生産プロセスよりも販売・代金回収プロセスが長い営業サイクルを持つ取引 等

(3) 残された課題と展望

日本の収穫基準は実現主義の一形態として公定価格の存在を前提とし、収穫価額についてなるべく実現収益に近い測定値を得ようとする。本章ではこの収穫価額と実現収益とのギャップについて、仮渡金と精算金を使ってギャップを埋める自主流通米の取引慣行に着目し、“ $\text{実現収益} = \text{収穫価額} - \text{評価性引当金}$ ”の関係にあると解釈した。小規模経営を中心として精緻な原価計算を行っていない場合、収穫基準は、費用と収益のタイムラグが最も短くなる収益認識基準であり、費用と収益の対応水準の改善を図る一つの方法であるといえよう。しかし、広義の収穫基準は、収穫価額に将来の損益を全て織り込むことは不可能であり、結果的に未実現収益の認識の可能性を残す構造になっている。それでも、米価の低迷等、生産者にとってあまり好ましくない農業情勢を前提とするならば、未実現利益ではなく未実現損失の処理が先行するので、あまり問題視されない。農業情勢が変わってくれば、広義の収穫基準が持つ未実現利益の課題が改めて問題となるであろう。

この課題が持つ重要な示唆は、広義の収穫基準に限らず、低価法や減損会計など、損失処理に焦点をあてた会計処理が実際に存在し、会計基準が必ずしも利益・損失に対して対照的に設計されているとは限らないということである。本章で指摘した、収穫基準が持つ損失の先取りと繰り延べの効果は、厳しい農業情勢の中にあって、図らずも資本の外部流出を抑制する動機とマッチしたものといえよう。それでは、費用の認識基準の選択はどうであろうか。第四章においては、費用の認識基準の選択について考察する。

第四章 農産物の費用認識に関する考察-ワイン原料用ブドウに焦点をあてて-

1. はじめに

本章では、農産物の費用認識基準、具体的には農産物原価計算を行う場合と行わない場合の選択基準について、ワイン原料用ブドウ（以下、「ブドウ」と表現する）の実例をもとに考察する。第三章では、収穫基準が、費用と収益の対応水準の改善や損失処理の観点から許容されており、収益認識基準の選択基準が、その農産物の収益性に関連している可能性を示した。そして、この考察結果は、経営活動の収益性によって異なる会計方針を採用する可能性に言及した第二章 3. (3) の考察とも一脈通ずるものがある。本章では、考察の視点を費用認識に置き、ブドウの原価計算が実施できる態勢を持つワイナリーにおいて、ブドウの原価計算が行われているか否かの実態調査を行うとともに、その選択理由として事業の収益性が影響しているかどうかを確認する。

本章の考察のための調査対象として、ワイナリーが適当であると判断した理由は、次のとおりである。第一は、ブドウ（農産物）とワイン（工業的製品）という異なる二つの財を生産しており、しかも両者は会計的に類似点が多いとされている点である¹⁶³。会計方針の選択基準に影響を与える原因として農産物の商品的特徴が影響している可能性が考えられるため、農産物と異なる財の会計方針を比較する必要がある。さらに、類似の性格を持つ財を比較する方が、会計方針が異なる場合にその差異の原因を見出しやすい。第二は、ブドウとワインという二つの財に関する会計方針の選択について、同一人物における選好を知ることができる点である。会計方針の選択は、経営者の裁量に任されており、異なる財を同時に製造している経営体でのみ比較が可能となる。第三は、製造物の収益性が会計方針の選択に与える影響を確認できる点である。自家製ブドウと購入ブドウ、それぞれから作られるワインの収益性（利益目標）の違いが、会計方針の選択へ与える影響を確認できる。

¹⁶³ 国際会計基準書第 41 号「農業」(IAS41)は、農産物に対して公正価値による評価を採用している。過去、IAS41 策定プロジェクトにおいて、ワインが農産物的特徴を有する点を巡って、ワインを IAS41 の対象に含めるべきかどうか、取り上げられた経過がある。その結果、IAS41 号は、収穫後の農産物の加工については取り扱わないこととなり、ワインに関しては、IAS2 号「棚卸資産」にもとづき処理される。

(補論) 農産物の評価(原価計算)に関する諸制度について

農産物の原価計算を行うか否かの判断基準について注目するより一般的な理由として、次のような背景があるので補足しておこう。

現在の実務上、農産物の評価方法は一樣ではなく、それに伴い費用と収益の認識の対応水準もまた一樣ではない。農産物の評価方法に関する規定を表 4-1 のとおり整理すると、評価方法のばらつきは所得税の規定に著しいことがわかる。このことを動態論的な貨幣資本の投下と回収の計算の視点から解釈すると、同一農産物に付される評価額のばらつきは、同じ実体をもつ資産に対する貨幣資本の割り当てにばらつきがあることになる。しかし、表 4-1 の網掛け部分にある、部分原価計算や評価の省略を容認する規定について、投下された貨幣資本が全部原価計算の場合と比べて単純に少ないと解釈するのは根拠に乏しい。たとえば、評価を省略する規定について、立毛や農産物へ投下された貨幣資本がゼロと解するよりも時価がゼロと解する方が直観的には受け入れやすい。同じく、部分原価計算の適用についても、保守的な評価の結果と解する方が直観的に理解しやすい。本章における考察によって、立毛や収穫済農産物の評価について、動態論的思考に基づいて積み上げられてきた先行研究とは矛盾・対立するルール設定(表 4-1 の網掛け部分)の背景を知ることとは、今後の農業会計を展望するうえで何らかの示唆が得られることが期待できる。

表 4-1 農産物の評価に関する規定

対応原則の考え方		原価計算をしない			原価計算をする			
利益観		資産負債アプローチ					収益費用アプローチ	
生産物の評価方法		時価評価		評価を省略	部分原価計算	全部原価計算		
		有額で評価	ゼロ評価		直接費のみを集計			
所得税	立毛	-	毎年同程度の規模で作付等をする幼麦、野菜等（昭43直所4-10、平18課個5-3）		左記以外の幼麦、野菜等（昭43直所4-10、平18課個5-3）	禁止の明文規定はなく、妨げられていない。（昭43直所4-10、平18課個5-3）		
	収穫済農産物	収穫価額（法41②，基通41-1）		米麦等の穀類以外の農産物で数量がわずかなもの（昭43直所4-10、平18課個5-3）	-	-	-	
法人税	立毛	-	-	-	製造間接費を製品だけに配賦も可（基通5-1-5）．仕掛品を製品売価の何割と評価も可（基通5-2-4）	その製造等のために要した原材料費、労務費及び経費の額の合計額のほか、これを消費し又は販売の用に供するために直接要した費用の額が含まれる。（基本通達5-1-3）		
	収穫済農産物	-	-	-				
企業会計	立毛	-	-	-	-	農鉱企業にあっても、なるべく原価計算方式による生産品原価のは握に努め、期末資産の原価評価を実行すべき（企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書，連続意見書第四，第一，二，3）		
	収穫済農産物	修正売価の適用を容認（企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書，連続意見書第四，第一，二，3） 正味売却価額が取得原価よりも下落している場合は正味売却価額（棚卸資産の評価に関する会計基準，7）		-	-			

2. 課題と方法

(1) 課題

本稿は、ワイン原料用ブドウならびにワインの会計方針，とりわけブドウの費用認識の特徴とその理由について考察することを課題とする。

本稿でいう「ワイン製造」は，ブドウ栽培部門とワイン加工(醸造・貯蔵・燻詰)・販売部門の両者を包含した用語として使用する。また，本稿ではブドウ栽培部門に適用される会計を「ブドウ栽培会計」，ワイン加工・販売部門に適用する会計を「ワイン加工会計」と呼ぶことにする。

(2) 研究の方法

上記の課題に対して，本稿では以下の二段階の接近方法をとる。

第一に，ワイン製造に関わる業績評価単位の違い¹⁶⁴の観点から，ワインの製造方法の類型化を行う。そのうえで，これらの製造方法を複数同時に実施しているワイナリー(Aワイナリー)を対象に事例分析を行う。その際，Aワイナリーのブドウ栽培部門とワイン加工・販売部門それぞれの収益・費用の認識基準の差異とその採用動機との関係に特に注目する。

第二に，Aワイナリーが製造・販売している二種類のワインの収益性(利益目標)の差異に注目し，ワインの利益目標と原料用ブドウの費用認識の関係について，Aワイナリーの経営者への聞き取り調査をもとにその動機を考察する。

3. ブドウ栽培会計とワイン加工会計の異同点

前述のとおり，ワインと農産物は，その商品的類似性から会計的にも類似点が多いとされるが，相違点も存在する。そこで，ワイン加工会計とブドウ栽培会計の会計的な類似点と相違点について整理する。

ワイン加工会計は，業績評価の観点からブドウ栽培会計との間に共通の論点を有する。すなわち，ワイン加工は，ブドウ栽培と同様に製造プロセスを通じて段階的にその熟成が目に見えることから生ずる，①収益認識基準として販売時点よりもより早い時点で収益を認識することの是非，②その収益に対応する費用の認識・測定基準の選択，の問題である。

¹⁶⁴ ブドウ栽培部門とワイン加工・販売部門の一連の過程が一つの業績単位か，別々の業績単位か，の違いを意味する。

こうした論点が提起される背景には、以下のような類似点がある。

類似点①：生物的生産を行う

ワイン加工は、時間の経過とともに生物的变化を伴う、という意味でブドウ栽培に似ている。ワインの熟成は目に見えるので、時間の経過に伴う価値の増加を収益として認識すべきという考え方も成り立ちうる。しかし、生物的变化を実際の会計手続に反映させるには、大きな課題が存在する。たとえば、収益の測定は多分に時価や見積もりに依存せざるを得ず、その収益に対応する費用の測定、とりわけ間接費の配賦について、収益・費用の明確な因果関係に基づいた対応計算を行うことは極めて困難である。

類似点②：見込み生産である

ワイン加工は、受注生産や契約栽培のように販売価格と数量が事前に決まっていない「見込み生産」であるという点でブドウ栽培と類似する。ワイン加工においては、生産期間の長期性と相まって棚卸資産回転率が低く、醸造・貯蔵中の仕損や価格下落等のリスクを生産者側が多分に負うため、引当金を設定する動機がはたらく可能性がある。

類似点③：天候リスクを有する

ワインの酒質は、収穫時の天候から決定的な影響を受ける¹⁶⁵という点でブドウ栽培と天候リスクを共有する。悪天候の場合の損失は不可避であり、この損失を複数の会計期間にわたって平準化する動機が働きやすい。

こうした類似点の一方で、ワイン加工とブドウ栽培は相違点も有する。

相違点①：生産サイクルが異なる

ブドウ栽培とワイン加工では、生産のサイクルが異なる。ワインは、醸造・貯蔵・壺詰の一連の作業に短くても2年程度はかかる。それに対してブドウは、ブドウ農園の造成を生産サイクルに考慮しなければ、1年未満で収穫が可能である。

相違点②：ブドウ栽培は必ず作期の制約を受ける

ブドウの収穫の直後に醸造に着手するワインの製造期間も、ブドウの収穫時期の制約を受けるので、年間の操業度が安定せず、間接費の配賦率が每期安定しない。しかし、海外産濃縮果汁・破碎水果、およびこれら原料から大手ワイナリーが製造するバルクワイン(調合・壺詰用のワイン)の調達については、季節性の制約は存在しない。実際のワイナリー経営においては、このバルクワインをもとに廉価で良質なワインを大量に製造・販売するこ

¹⁶⁵ Thach, L and T. Matz 編著、横塚弘毅・小田滋晃他監訳、『ワイン・ビジネス—ブドウ畑から食卓までつなぐグローバル戦略—』、昭和堂、2010年。

とで財務的な安定性を確保し、作期の制約を経営問題化させない例¹⁶⁶がみられる。

4. ワイン製造における会計方針の選択パターン

(1) 収益・費用の認識基準

ワイン加工会計とブドウ栽培会計の類似性を検証するにあたり、各々が採用すると期待される会計方針について、収益認識基準を表 4-2 に、製造費用の計上方法を表 4-3 に列挙している。ここに挙げた会計方針の組み合わせをもとに事例分析を行い、実際の損益計算の特徴を明らかにする。

表 4-2. 収益認識基準の適用形態

早い ↑ 認識 時期 ↓ 遅い	適用形態	説明
	Cr-1. 進行基準	製造プロセスに沿って徐々に収益を認識する。 ¹⁾
	Cr-2. 収穫基準	ブドウの収穫時点で、時価をもとに収益を計上する。 ²⁾
	Cr-3. 販売基準	ブドウやワインの所有権が移転した時点で収益を認識する。
	Cr-4. 認識しない	ブドウ栽培とワイン加工を同一経営体が行う場合、中間生産物であるブドウの収益を認識しない場合がある。

注 1) ワインへの適用を容認する会計基準はない。公表財務諸表の作成義務がなく、税務会計との調整を前提に管理会計として活用する余地がある。

注 2) ブドウへの適用を容認する会計基準はない。収益測定に信頼のおける時価や約定価格があれば、適用要件を満たす余地が残されている。

表 4-3. 製造費用の計上方法

早い ↑ 認識 時期 ↓ 遅い	計上方法	説明
	Pe-1. 期間費用計上	ブドウやワインの製造に関するすべての製造費用を支出した期の費用として計上する。 ¹⁾
	Pe-2. 部分原価計算	一部の製造費用を製造原価として集計し、収益の認識時点まで繰延べ、収益認識時に費用計上する。 ²⁾
	Pe-3. 全部原価計算	すべての製造費用を製造原価として集計し、収益認識時に費用として認識する。一般的に製造業に適用される。

注 1) 売上高と売上原価の対応関係が保障されないため、一般的に製造業では適用されない。期首と期末の棚卸資産が同額あるいは存在しない場合には、結果的に Pe-2・Pe-3 と同じ期間利益となるので、適用の余地がある。

注 2) すべての原価の集計が実務上困難な場合、例えば農産物の製造原価の計算などで簡便法として用いられることがある。

¹⁶⁶ 川崎訓昭・長谷祐他, 「地域密着型中小ワイナリー事業の持続可能な展開方向に関する実証分析—ワイン原料の調達先から見る製品ラインアップを視点として—」, 『日本ブドウ・ワイン学会誌』, 第 22 号第 1 巻, 2011 年。

(2) ワインの種類と収益性による分類

本章で取り上げるワインの種類は、プレミアムワイン、カスタムクラッシュ、バルクワイン、の三種類である。これらの区分は、商品の収益性に基づく分類ではないが、収益性との視点から言及すれば、プレミアムワインは、一般に価格・コスト・マージンのいずれも高い水準のワインを指すことが多い。一方、バルクワインは、壘詰されずに流通するワインのことであり、ワイナリーが購入・壘詰し販売することが多く、一般に価格やコストが安価なワインが多いとされる。カスタムクラッシュは、ブドウ生産者からワイナリーがブドウを受託しワインを生産することを意味する用語で、そのワインの価格・コスト・マージンについては、ワインによってさまざまである。

日本国内のプレミアムワインは、一般的なプレミアムワインとは収益性の面で若干事情が異なり、マージンは十分に確保できていない場合が多いようである。すなわち、日本のワイナリーにおけるプレミアムワインは、看板商品や市場開拓のためのチャレンジ商品としての位置づけられる場合も多く、本章で取り上げている A ワイナリーのプレミアムワインも、十分なマージンが確保できていないようである。よって、本章で指すプレミアムワインの性格は、高価格・低採算性ワインと位置づけ、バルクワインは、低価格・高採算性ワインと位置づける。

(3) ワインの製造方法と業績評価方法による分類

会計は業績評価の手段であり、実際の会計方針の選択は、扱う財の商品的類似性だけでなく、業績単位のとらえ方によって異なる可能性がある。すなわち、ブドウ栽培からワイン加工・販売までの一連の過程を一つの業績単位ととらえるか、両者を別々の業績単位と捉えるかによって、会計方針の選択に差異が出るものと予想される。すなわち、表 4-4 のとおり、①ブドウ栽培部門とワイン加工・販売部門の両方の業績について、ワイナリーまたはブドウ農家のいずれか一方が全責任を負っているか否か(管理責任の範囲)、②ブドウ栽培部門とワイン加工・販売部門が、それぞれ独立した法的権利能力を持つ主体によって別々に担われているか否か(法的主体の数)、という 2 つの視点から業績単位を分類できる。

以下その理由を補足すると、上記①の管理責任の範囲については、類型 A～D の場合、ワイナリーないしブドウ農家が、2 つの部門に対して最終責任を負うことから単一の総合

的な業績指標が必要であり、類型E・Fでは、ブドウ農家とワイナリー相互の業績は独立しているため、それぞれの業績指標が必要となる。上記②の法的主体の数については、これらの諸工程が別々の法的主体によって担われる場合、製品の所有権が主体間を移転するタイミングで収益を認識せざるを得ない。

さらに、表 4-4 の類型に対応すると予想される収益認識基準(表 4-2)と製造費用の計上方法(表 4-3)の組み合わせは、表 4-5 のとおりとなる。なお、以下の考察では、ワイナリーがブドウ栽培に一切関与できない類型E・Fは、考察の対象外とする¹⁶⁷。

表 4-4. ワインの製造方法と業績評価方法の類型化

法的主体 管理責任	単一主体 (一貫生産)	複数主体 (分担生産)
ワイナリー	A. プレミアムワイン(自家栽培型)	B. プレミアムワイン(契約栽培型)
ブドウ農家	C. カスタムクラッシュ(委託型)	D. カスタムクラッシュ(買取型)
全工程を管理する 主体不在	— ¹⁾	E. 原料ブドウ購入型ワイン ²⁾ F. パルクワイン原料型

注 1) 「—」は、当てはまる実態が存在しない。

注 2) 破碎氷果・濃縮果汁が原料のワインを含む。

類型 A. プレミアムワイン(自家栽培型)

プレミアムワイン(自家栽培型)は、一般にワイナリーによる商品設計に基づき、ブドウの生産からワイン加工まで単一の業績単位の下で製造される。そのため、業績単位が単一であることが収益認識にも影響するものとみられる。すなわち、①ブドウ栽培部門では収益は認識せず(Cr-4)、ワイン加工・販売部門で販売基準(Cr-3)を適用する場合(((Cr-4) + (Cr-3))と略す、以下同じ)と、②ブドウ栽培部門独自の業績指標も算定する目的で、ブドウ栽培部門に収穫基準を適用し、ワイン加工・販売部門に販売基準を適用する場合((Cr-2) + (Cr-3))が考えられる。なお、理論的にはワイン加工・販売部門に対する進行基準の適用(Cr-1)も考えられるが、進行基準の適用の要件となる収益と費用の見積もりが恣意的にならざるを得ず、その適用は稀であると考えられる。よって、本稿では進行基準を取り上げない。

¹⁶⁷ いずれのワインも、ブドウ栽培部門とワイン加工・販売部門の会計方針について経営者が意図的な差異を設けているかどうかを検証する本稿の趣旨にはそぐわない。

類型 B. プレミアムワイン(契約栽培型)

プレミアムワイン(契約栽培型)は、原料用のブドウ栽培を契約農家に委託する点で自家栽培型と異なるが、契約により商品設計をワイナリーが行う点において、類型 A と共通するワインである。契約農家が栽培したブドウの所有権は、ワイナリーに譲渡されるため、外形的な業績単位は、ブドウ栽培部門とワイン加工・販売部門の二つに分かれる。このことは収益認識にも影響し、①ブドウ栽培部門とワイン加工・販売部門に販売基準を適用する場合((Cr-3) + (Cr-3))と、②ブドウ栽培部門に収穫基準を適用し、ワイン加工・販売部門に販売基準を適用する場合((Cr-2) + (Cr-3))が考えられる。

類型 C. カスタムクラッシュ(委託型)

カスタムクラッシュ(委託型)は、ブドウ農家の委託によるワイン加工を基本とするが、時には販売までをワイナリーが受託する形態のワインである。ブドウやワインの所有権を、ブドウ栽培からワイン加工・販売まで一貫してブドウ農家が有する点において、業績単位は一つである。このため、この類型は、類型 A と同様の収益認識基準を採用するものとみられる。すなわち、①ブドウ栽培部門では収益を認識せず、ワインに販売基準を適用する場合((Cr-4) + (Cr-3))と、②ブドウ栽培部門に収穫基準を適用し、ワイン加工・販売部門に販売基準を適用する場合((Cr-2) + (Cr-3))が想定される。

類型 D. カスタムクラッシュ(買取型)

カスタムクラッシュ(買取型)は、ブドウ栽培は農家が責任を持ち、ワイン加工・販売はワイナリーが責任を持つという点でその実態はカスタムクラッシュ(委託型)と同じであるが、酒販免許を持たないブドウ農家のために、ブドウやワインの所有権をブドウ農家からワイナリーに移転する形式をとる。このため、この類型は、会計的に類型 B と同様の会計方針となる可能性が高い。これにより、①ブドウやワインの所有権移転の都度販売基準を適用する場合((Cr-3) + (Cr-3))、②ブドウ栽培部門に収穫基準を適用し、ワイン販売部門に販売基準を適用する場合((Cr-2) + (Cr-3))が想定される。

表 4-5 に整理したとおり、ワインの製造方法の各類型と会計方針は、ブドウやワインの所有権がブドウ栽培部門とワイン加工・販売部門間を移転しない類型 A と類型 C のグ

ループと、ブドウとワインの所有権が部門間を移転する類型 B と類型 D のグループに大別できる。さらに、同一グループの中で、業績に対する最終責任が、ワイナリーとブドウ農家のいずれにあるかによって、会計方針に差異が出るか否かも検証すべき重要な点である。

また、製造費用の計上方法の選択 (Pe-1, 2, 3) については、農産物・工業製品関係なく、全部原価計算 (Pe-3) の適用が理論的には適当である。しかし、表 4-3 にあるとおり、実際の会計実務が、全部原価計算以外を採用している可能性 (Pe-1, 2) が否定できないので、製造費用の計上方法もあわせて検証する。

表 4-5. ワインの製造方法と会計方針

類型	各工程の会計方針 (表 4-2. 表 4-3. より)			
	ブドウ栽培		ワイン 加工・販売	
	収益	費用	収益	費用
A. プレミアムワイン(自家栽培型) C. カスタムクラッシュ(委託型)	Cr-2 Cr-4	Pe-3	Cr-3	Pe-3
B. プレミアムワイン(契約栽培型) D. カスタムクラッシュ(買取型)	Cr-2 Cr-3	Pe-3	Cr-3	Pe-3

5. 国内ワイナリーにおける会計方針に関する事例（調査結果）

(1) 調査対象ワイナリーの類型と会計方針

表 4-5 について、A ワイナリーを事例として、その会計方針について検討を行う。A ワイナリーは、資本金 4 億 8 千万円、年間売上高約 4 億円、従業員 16 名の中規模ワイナリーであり、中規模ワイナリーの典型事例であると目される。親会社からの安定した資金援助により財務基盤を形成しており、ワイン製造を主軸とした経営を営んでいる。現在までに、カスタムクラッシュ(委託型)以外のすべての類型(表 4-4, A・B・D・E・F)によるワイン製造を行ったことがある。

調査結果を整理すると表 4-6 のとおりとなる。注目すべき点は、第一に、このワイナリーでは、すべての類型のワイン加工・販売部門で販売基準を採用しており、自社農園でのブドウ栽培部門では収益を認識せず、収穫基準や進行基準など、収益認識の時期が早まるような会計方針は採用していない、という点である。この調査結果は、農業会計

独得の収益認識に関する考え方，すなわち生物の成長に伴って段階的に収益を認識することを支持する結果ではない。

表 4-6. A ワイナリーが採用している会計方針

類型	各工程の会計方針 (表 4-2, 表 4-3. より)			
	ブドウ栽培		ワイン 加工・販売	
	収益	費用	収益	費用
A. プレミアムワイン (自家栽培型)	Cr-4	Pe-1	Cr-3	Pe-3
B. プレミアムワイン (契約栽培型)	Cr-3	-注)	Cr-3	Pe-3
C. カスタムクラッシュ (委託型)	Cr-4	-注)	Cr-3	Pe-3
D. カスタムクラッシュ (買取型)	Cr-3	-注)	Cr-3	Pe-3

注) 調査対象外の項目は，「-」表示としている。

第二に，類型 A のブドウ栽培部門では製造費用を期間費用として認識する一方，ワイン加工・販売部門では，全部原価計算を適用している点である．同一の経営体の中にあっても，ブドウ栽培会計とワイン加工会計に異なる費用認識基準をあえて使い分けている点は，ブドウ栽培において，全部原価計算を採用しないことを選択する何らかの理由がある可能性を示している。

それでは，プレミアムワインの製造において，ワイン加工会計とブドウ栽培会計それぞれに異なる費用認識を行う理由は何であろうか。

(2) A ワイナリーの財務指標の傾向

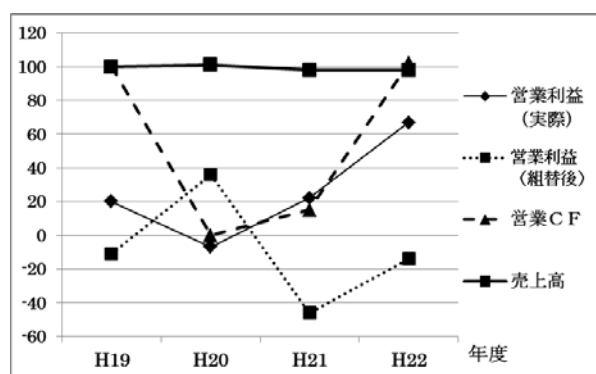
図 1 は，全ての部門を含む A ワイナリー全体の業績を示している．売上高は，平成 19 年度の売上高を 100 とした場合の各年の水準を表示している．また，各営業利益ならびに営業活動によるキャッシュフロー(以下，「営業 CF」と表示)は，平成 19 年度の営業 CF の値を 100 とした場合の各年の水準を表示している．営業利益(組替後)は，上記の業績から，製造費用の全額を期間費用として計上した場合の営業利益である。

図 1 に示された財務指標の推移として，営業利益(実際)と営業 CF の増減傾向は同様であるが，増減の幅には差異が見られる．この原因は棚卸資産と短期の債権債務の増減によるものであるが，特に差異の大きい平成 19 年度の営業 CF は，棚卸資産の減少により，

平成 22 年度の営業 CF は、短期の債権債務関係の改善により営業利益(実際)よりも大きな値を示している。

一方、売上高と仕入の単純な差額である営業利益(組替後)について見てみると、売上高と同様の増減傾向を示してしているものの、平成 21 年度のように、売上高の減少と同時に仕入量を増やしている場合は値が著しく減少している。この指標の特長は、棚卸資産の増減の予兆をいち早く業績に反映できる点にあるといえよう。そこで、費用認識基準の選択動機を明らかにするため、これらの財務指標の比較の観点から、全部原価計算に対する A ワイナリーの経営者の考えを再確認した。

図 1. 財務指標の推移



注 1) A ワイナリーへの聞き取り調査 (2011 年 8 月) と財務諸表をもとに作成。

注 2) 営業利益(実際)は損益計算書上の実際の営業利益の値であり、営業利益(組替後)は製造費用を期間費用として処理した場合の仮定の値である。

6. 考察

調査結果から、ワイン製造の現場では、収益認識には販売基準を適用し、費用認識には全部原価計算を適用していることがわかった。その一方で、自社農園で栽培されるブドウの製造費用は、ワインの原価に算入されず、栽培した会計期間の期間費用として認識している。

この調査結果から、このワイン加工会計とブドウ栽培会計の差異の要因は、以下の三点であると推察した。第一に、ブドウの作期は、ブドウ園造成の期間を考慮に入れなければ、一会計期間に包含されるのに対して、ワインの醸造期間は多くの場合 1 年以上である点である。このことから、ブドウ栽培部門に全部原価計算を適用しなくても期間損益計算に大きな差は出ない。第二に、自家栽培農園の経営的位置付けの違いである。挑

戦的なプレミアムワインを作るために自家ブドウ農園に投じた費用は、将来、収益として実現する確実性がないことから、将来に繰り延べる根拠に乏しい。第三に、税法の逆基準性である。酒税法あるいは国税庁が実施する「果実酒製造業者実態調査」等の情報開示が、ブドウ栽培部門に厳密なコスト計算を要求していないのであれば、全部原価計算を省略する動機が働く。

A ワイナリーの経営者に以上の推察を確かめた結果、自社農園栽培のブドウに全部原価計算を適用しない理由として、上記の推察のうち、第一の作期、第三の逆基準性が支持されたものの、第二の自家栽培農園の経営的位置付けの違いは明確に意識していないようであった。

そこで、自家栽培農園の経営的位置付けについて、あらためて図 1 の指標をもとに、全部原価計算に対する A ワイナリーの経営者の考えをプレミアムワインとバルクワインの収益管理と棚卸管理の観点から確認した。その結果、近年の A ワイナリーでは、経営上の重要な基盤をなすバルクワイン原料型ワインの原料となるバルクワインは、国内産から海外産(購入基準数量が国内産の数十倍)へと移行しており、保有する棚卸資産が年々増大していることがわかった。A ワイナリーでは、長年、原材料の在庫量の安定性を暗黙の前提に、全部原価計算から得られるワイン一単位あたりの利益をもっとも重要な業績評価指標と位置付けてきたようである。ところが、今回の確認をきっかけに、収益性の高いバルクワインについては、収益管理と棚卸資産管理に役立つ経営指標に関心があることがわかった。その反面、採算性が低く、収益管理や棚卸資産管理よりも品質の向上に関心が集中しているプレミアムワインは、会計上の評価方法として簡便な方法(期間費用処理し、ブドウの棚卸評価を省略)を選好しているようである。

7. 結論

以上の考察により、ワイン加工会計とブドウ栽培会計で異なる会計方針を採用するケースが現実存在し、対象とする財を取り巻く会計的な環境がより類似していないと同じ会計方針は取り得ないことが明らかとなった。とりわけ、ワイン加工会計がブドウ栽培会計と同様に製造費用の期間費用処理を行うには、①製造から販売までの期間が 1 年以内、②税務会計が全部原価計算を要求していない、③収益性の管理と棚卸資産の管理が経営者によって重視されていないこと、という条件が整わないと成立しないものとみられる。また、今回の調査対象が製造費用の期間費用処理を選択していることについて、

収益管理や棚卸資産管理よりも品質管理に注意が注がれているプレミアムワインは、会計上の評価方法として簡便な方法（期間費用処理し評価を省略）を選好しているようである。ここから、ブドウで原価計算を行うのは、期間損益計算よりも棚卸資産管理を通じた収益管理の動機が強い場合であり、収益性の低い（損失の出やすい）農業において、原価計算は利益計算の必要条件とはならないことが伺い知れる。

なお、本章の研究は、あくまでも一事例を取り扱ったものであり、今後、一層の事例分析を蓄積することによって、農業会計におけるより一般的な会計方針の選択指針を説明することが必要であろう。

第五章 多様化する経営目標と農業会計の展望

1. 問題意識

本論文の課題は、経営規模が小さく季節性を有する農業の会計的特徴と展望を明らかにすることにある。これまでの考察において明らかになった特徴は、費用と収益の対応水準が、「原価計算」と「費用・収益の認識タイミングの選択」という二つの手法のバランスのよって保たれているという点である。このことは、農業会計において、原価計算が、費用と収益の対応関係を高めるための唯一の方法ではないことを示唆している。しかも、これら二つのバランスは、おおよそ収益性が高く利潤計算の動機が強い経営活動ほど原価計算の役割が重要になり、収益性の低い経営活動の場合は、費用と収益の正確な対応計算よりも損失の早期把握の方が重要になってくるようである。

収益性の低い経営活動に関連して、多面的機能や地域貢献のような、利潤のための農業とは一線を画す活動が、農業経営という器を通じて一体的に行われるケースも存在している。このような活動に費やされているコストは、特に意識しない限り、農産物原価に含まれることになるであろう。そのため、P/Lのボトムラインは、多様な活動の総合的な成果を示すことにはなっても、むしろ、純粋な農業生産活動の投資効率を見づらくしている可能性がある。

そこで、多様な経営活動を内包する小規模農業経営の会計では、精緻な原価計算による農産物の評価手法の確立を目指すことも重要であるが、それとは別に、経営活動ごとの収益性に応じて適切な会計方針を使い分け、不採算活動に費やされているコストを農産物の原価計算と峻別することが重要と考えられる。なぜなら、不採算活動のコストや農産物の間接費など、投資効果の見極めに慎重な判断を要する支出のための財源の手当では、経営判断の問題であり、会計が自動的に決定すべき問題ではないからである。こうした投資効果が不明瞭な支出を農産物原価から峻別することで、コストの肥大化や損失発生原因のモニタリングをしやすくすると同時に、農産物の費用と収益の対応水準が向上し、農産物の投資とリターンの感応度はより安定するなど、農産物の利益指標にも良い影響が出るものと期待できる。

以上の視点に基づいて今後の農業会計を展望すると、セグメント別の損益計算の議論は避けて通れない。農業会計も経営活動の多様化に合わせて、①収益の柱となるセグメ

ントの収益性を評価し、②採算性の低いセグメントの活動に規律を与え、③労務管理（賃金体系）に客観性を与えるツールとして即応していく必要がある。そこで、本章では、多様な経営活動に対応した業績評価指標のあり方（①多様な利益目標にあわせた会計方針の適用を可能にする方法、②農業生産における費用と収益の対応水準の向上の方法）を考察する。

2. 課題と方法

本章の具体的な課題は、農業会計においてセグメント別の損益計算書を利用する価値とその方法について考察することである。この際の課題は、第一に、どのような視点からセグメントを分割するか（セグメント分割基準）であり、第二は、収益や費用をセグメントごとにどのように測定するか（損益計算の測定方法）である。

(1) セグメントの分割基準に関する考察の方法

- 1) 農業における経営目的・経営活動の多様化を、そのビジネスモデル（費用と収益の対応関係）の視点から分類・整理し、農業会計におけるセグメントの設定方法を考察する。
- 2) 費用と収益の対応程度が小さく、利益の変動が大きい業種として保険業の資本管理の要点を確認し、資本管理の視点から農業に有効なセグメント分割の視点を考察する。
- 3) 企業会計におけるセグメント情報の開示の沿革や活用方法を再確認し、農業に適用することの効果と限界を整理する。
- 4) 農業の多面的機能のような利潤を生まない活動について、その財務的規律を保つ方法を考察する。具体的には、CSR会計、環境会計、非営利組織会計に関する既存の手法から農業への応用の是非を検討する。
- 5) モラルハザード（各セグメントの業績と農業従事者の行動が相反する行動）が生じない報酬体系（業績連動給と固定給の比率の選択）の設定に対して、本章で検討したセグメントの分割方法が貢献することを既往の研究の成果から明らかにする。

(2) 費用・収益の分割方法に関する考察の方法

農業をめぐる多様な経営目的・経営活動をセグメントに分離して把握する場合、それぞれのセグメントに属する収益と費用の発生原因が一つであり、両者を分離する手段に乏しい場合が技術的な課題となる。この点について、農業の多面的機能に関する研究や初歩的な公共経済学の観点を交えつつ、意思決定に役立つ収益費用の分離の精度と手法を考察する。

3. 農業会計におけるセグメント別損益計算書の意義

本章では、多様な経営目的を持ち、多様な経営活動を営む農業経営の実態を一つの財務諸表の中でセグメント別に表示する意義を考察する。一般には費用と収益の対応レベルが高い利益ほどボラティリティが小さく、将来キャッシュフローの予測性も高いとされる。農業経営は、その経営規模の小ささの割にその内情は複雑であり、経営全体の費用と収益を一見するだけではそれらの対応関係は把握しがたい。利益のボラティリティが大きく、とりわけ損失が生じる可能性がある場合、損失を吸収する一定の自己資本が必要となる。ところが、小規模な農業経営において、自己資本の蓄積はまさに重要な経営課題であり、資本蓄積の過程においては資本節約的な経営が求められる。投資とリターンの関係に合理的な因果関係の裏付けがある場合、単なる投機よりは将来キャッシュフローの予測性が高いことが容易に想像できる。そこで、投資とリターンの因果関係の単位に独立したセグメント割り当てることで、将来キャッシュフローの予測性を高め、資本節約的な経営に貢献する財務報告を考察したい。なお、本章での考察とするセグメント会計は、費用と収益の対応関係に注目して検討することから、セグメント別の損益計算書（以下、「セグメント別P/L」と呼ぶ）に限定して考察を進める。

経営目標の多様化に合わせて業績評価指標の多様化を志向したとしても、その目的を達成する経営活動の内容自体が多様であるとは限らない。たしかに、農業生産という一つの活動を通じて多様な経営目的を同時に達成しようとする典型的な農業経営の姿を想像すると、その経営活動をシンプルに写像した財務諸表が結果的に単一の利益指標しか報告できないことも自然の成り行きといえる。農業会計にセグメント別P/Lを適用する際には、投資とリターンが一对一ではないケースにおける収益と費用の分割が技術的な課題となる。そこで、農産物の生産（純粋な農業生産）と非農産物の生産（それ以外の活

動)¹⁶⁸の損益を分けて把握することの意義と可能性を考察する。

(1) 農業経営における多様化がもたらす費用・収益の対応関係の複雑化

多様な経営活動といっても多様化の実態はさまざまである。そこで、農業における経営目的・経営活動の多様化を、そのビジネスモデル（費用と収益の対応関係）の視点から分類・整理し、農業会計におけるセグメントの設定方法の考察に向けた予備的整理をしたい。利益計算の基本となる費用と収益の対応関係は、投資とリターンの因果関係に基づき結び付けられ、収益に貢献した費用を分類・整理して対応させることが会計の使命の一つである。ところが、農業生産のための支出が農業内外の別の成果に波及、貢献している場合も考えられ、原価の集計単位を考察する際には、農業生産から波及するいかなる結果を成果と見なし、利益計算の単位として認識すべきか、の整理が必要であろう。そこで、以下では、農業一般にみられる経営活動の多様化のねらいと効果を三つの視点から整理し、セグメント分割の意義を考察したい。

第一の視点として、農業における経営活動の多様化の範囲は、農業生産の範囲の拡大だけでなく、非農産物の生産活動に及んでいるという点である。さらに、農産物と非農産物双方の生産活動を行うことで得られる集約度¹⁶⁹の向上や「範囲の経済¹⁷⁰」の効果など、直接的な経済効果にも大小がある。これらの視点に基づき、具体的な例を分類したのが表 5-1 である。

農業経営における多様化は、伝統的に農産物生産の分野の中で集約度の向上という形で試みられてきた。具体的には、複合経営、二期作、二毛作のような部門や作目の多様化による土地生産性の向上をねらいとした活動である。また、一つの経営の中で自給用の農業と販売用の農業の区別を設けている場合¹⁷¹のように、留保所得の確保を明確に意識していることは珍しいことではない。（Ⅰ. 生産内容の多様化）

近年の例としては、天候の影響による収益低下リスクの分散を目的としてあえて遠隔地に別々の圃場を持つ事例や、事業環境の整備の一環として圃場の団地化の過程で条件

¹⁶⁸ 農産物には食糧以外にも工芸作物などを指し、環境保全、景観、教育効果などに代表されるいわゆる「多面的機能」は非農産物に含まれる。伝統的な農業会計は、農産物の生産販売に関する利益計算が主な目的としており、伝統的な農業会計の捕捉対象となる活動と捕捉対象とならない活動を区分する観点から、農産物と非農産物の区分の視点から論を進める。OECD『OECDレポート 農業の多面的機能』、食糧・農業政策研究センター国際部会、2001, p. 4.

¹⁶⁹ ここでいう集約度は、土地の操業度・利用度の高さを指す。すなわち、労働集約度または資本集約度の高い農業を「集約的な農業」と呼ぶことにする。

¹⁷⁰ 企業が経営資源を複数の事業活動で共有することで、より経済的な事業運営が可能になること。

¹⁷¹ 阿部亮耳「農業経営と農業簿記」、『現代日本の農業経営』、富民協会、1980, p. 159.

不利地を積極的に受託耕作する事例など、範囲の経済とは異なる視点での多様化が出現してきている（Ⅱ. 立地条件の多様化）。

生産内容の多様化による範囲の経済の追求は、非農産物の生産の分野にも及ぶ。補助金事業¹⁷²だけでなく、いわゆる「六次産業化」に見られる加工業、販売業、外食業、観光業等との兼営がその顕著な例である¹⁷³。このほかにも、ケアファーム（福祉農園）の中には、高齢者雇用や障害者雇用と採算性の両立を実現している例¹⁷⁴や、建設土木業の企業が、公共事業の受注等、本業のビジネスチャンスを獲得するねらいで農業に算入するケースも見られる（Ⅲ. 事業種類の多様化）。

表 5-1 農業における経営活動の多様化とねらい（例）

効果 \ 類型	農産物同士の多様化	農産物生産と非農産物の組み合わせによる多様化
直接的な 経済効果	Ⅰ. 生産内容の多様化 ・ 複合経営 ・ 二期作（二毛作） ・ 自給用作物と販売用作物を生産	Ⅲ. 事業種類の多様化 ・ 補助金事業 ・ 多角化（六次産業化） ・ ケアファーム（福祉とビジネスが両立しているもの） ・ 公共事業等、他のビジネスチャンスの獲得
間接的な 経済効果	Ⅱ. 立地条件の多様化 ・ 遠隔地の複数の圃場で耕作（天候リスクの分散） ・ 条件不利地の受託耕作（事業環境の整備）	Ⅳ. 事業目的の多様化 ・ 遊休資本の活用 ・ 非営利的活動（表 5-2）

上記Ⅰ～Ⅲのカテゴリーに属さないケースとして、非農産物の生産を行うケースとし

¹⁷² 補助金の具体例としては、中山間地域等直接支払制度及び農地、水保全管理支払交付金（http://www.maff.go.jp/j/nousin/tyusan/siharai_seido/index.html）が挙げられる。

¹⁷³ 一例として、後藤真由美・渡部岳陽・佐藤了「低賃金・不安定就業構造下における農業の六次産業化の実態」、『農業経営研究』第 51 巻第 3 号、2013. 12, pp. 31-36.

¹⁷⁴ こころみ学園のケースが有名である。（<http://www.maff.go.jp/primaff/kenkyu/Syogaisya/pdf/111101.pdf>）

て、範囲の経済とは関係なく、遊休資本の投資先として高い期待収益が見込まれる事業に投資するパターン¹⁷⁵や、収益を求めない非営利的活動も出現している（IV. 事業目的の多様化）。

第二の視点として、農業自体に経済的利益を求めない農業が台頭している点である（収益目標・収益構造の多様化）。これまでも農業の収益性の低さは広く認識されていたが、収益性の低さを与件として積極的に受容する経営が出現してきている。例えば、国土保全や地域貢献の観点から行われる条件不利地の受託耕作のように採算度外視で行われる農業や、雇用（障害者雇用促進法への対応¹⁷⁶）を意図した農業、障がい者福祉や高齢者福祉を目的としたケアファーム（福祉農園）など、もはや食料生産だけを目的としない農業経営が出現してきている（表 5-2）。このように、低収益を戦略的に許容する農業は、一つの利益指標をもってそのビジネスモデルを表現することがますます難しく、特に採算度外視で行われる農業については、必ずしもその外見をもって長期的な視点での経済的效果がないと言い切れない点には留意が必要であろう。

表 5-2 農業を通じた非営利的活動（例）

農業分野における非営利的活動	非農業分野による非営利的活動
<ul style="list-style-type: none"> ・ 農業従事者自身の生きがい ・ 条件不利地の受託耕作 (国土保全や景観維持の観点から) ・ その他の多面的機能の発揮 <ul style="list-style-type: none"> ・ 教育 ・ 文化の継承 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 障害者雇用促進法対応 ・ ケアファーム (福祉活動の手段として農業)

第三の視点は、結合性の多様性である。結合性とは、農業の多面的機能の正当性を巡って経済開発協力機構 (OECD; Organisation for Economic Co-operation and Development) で取り上げられた概念で、農産物と非農産物の生産プロセスの一体性のことであり、一

¹⁷⁵ 有機農業と醸造業の兼営ではあるものの、両者の関連性が不明瞭な例もある。見目洋子「注目する伝統的食品事業の活性化―事業ポートフォリオの組み方と経営資源の有効な活用―」、『専修商学論集』、専修大学学会、2013. 7. 25, pp. 73-86.

¹⁷⁶ 農林水産政策研究所「農業分野における障害者就労と農村活性化に関する調査研究」2010. 12.

¹⁷⁷ たとえば、株式会社夢農会の水耕栽培を活用した障害者雇用創出プログラムの取り組みの例が挙げられる。
(<http://venturewatch.jp/20100706.html>)

方の生産量が他方の生産量に何らかの影響をもたらす関係にあることを示す用語である¹⁷⁸。結合性はしばしば範囲の経済性を伴い、範囲の経済性が強い場合は、農産物と非農産物双方の供給が正当化されるが、範囲の経済性が存在しない場合は、農産物と非農産物を同時に供給する経済的な意義はなく¹⁷⁹、双方別々に供給の是非を意思決定することが合理的である¹⁸⁰。結合性の概念は、多面的機能の議論に限らず、農業における経営活動の多様化の考察にも応用できる。とりわけ、農業における事業ポートフォリオや製品ポートフォリオに関する意思決定に際しては、この結合性と範囲の経済性を見極めが重要となる。この際、各事業に共通して利用される土地や労働などの経営資源が、いかなる戦略に基づいて配分されているか、その意図が観察できれば、収益と費用の対応の程度の改善に役立つ。

費用と収益の対応水準の改善は、各事業を営む経営戦略上の意図を、投資とリターンの一対一の関係が組み合せられたものに分解して理解することから始まる。これにより、費用と収益の対応関係の構造を把握でき、事業ポートフォリオの設計に役立てることが可能となる。ただし、複数の事業で共通的に利用される経営資源が存在することによって、投資とリターンの関係が必ずしも一対一の形で表現できない可能性は残る。しかし、たとえば売上と直接費のように部分的でも合理的な投資とリターンの関係が見出せるとすれば、費用と収益が対応する要素と対応しない要素の峻別ができ、費用と収益の対応水準の幾許かの改善が期待できる。

(2) 費用と収益の対応水準の改善と経営健全性の関係

投資とリターンの関係が一対一の形で表現された、費用と収益が対応している利益情報を作ることは、将来の投資効率を予測するうえで重要なデータとなり、ひいては健全な経営を維持するために必要な資本蓄積の目安となる。第二章で述べたように、農業は、農産物の生物的な変化を利益の源泉としており、変化の過程には因果関係が存在する。しかし、その一方で、その因果関係は会計的に測定しにくいという特徴がある。因果関係を会計的に測定する技術を開発することもまた農業会計学の一つの使命であるが、既

178 莊林幹太郎「農業の多面的機能再考—農産物生産との結合性議論の意味と限界」, 農林水産政策研究所ミニシンポジウム, 2013.6.10. (<http://www.maff.go.jp/primaff/meeting/kaisai/pdf/siryoy4-shobayasi.pdf>)

179 ただし、リスクヘッジや事業環境整備の観点から正当化される場合がある(表 5-1, II. 立地条件の多様化)。

180 莊林幹太郎「農業の多面的機能と農業環境政策: 政策の整合性確保に向けて」, 滋賀大学環境総合研究センター研究年報 Vol. 7No. 1, 2010.

存の手法を活用することによって、財務的に健全な農業経営を育成するという当面の課題を解決することもまた重要である。農業による生物的な因果関係が測定できないことと、因果関係が存在しないことは、会計情報として捕捉できないという意味では共通している。しかし、仮に費用と収益に因果関係が存在しない場合でも経営の健全性を確保するために役立つ損益情報を作る方法はある。たとえば、保険契約の会計おけるリスク管理の発想はそのための示唆に富んでおり、農業への応用が期待できる。保険契約は、自己の経済的損失のリスクを他の契約者に分散移転する契約である。そのリスクの移転を仲介する保険会社は、保険契約から生じる経済的損失の総額を超える保険料（収益）を集めなければ経営が成立しない。この際、保険会社は、相互に因果関係が存在しない多数の保険契約のうち、経済的損失が発生する契約と発生しない契約のバランス（保険契約ポートフォリオ）を事前に統計的に予測し、期間損益がプラスになるようにしている。

このような統計的な予測は、経験統計の充実度や予測手法の精度によってより正確になるものと想定される。しかし、保険会社以外の業種で事業ポートフォリオや製品ポートフォリオの設計をする際には、整備された経験統計や精緻な統計モデルがない場合がむしろ多いと考えられる。この場合、事業や製品ごとに変動が小さく持続性の高い利益（または損失）情報に加えて経営者の経験や感覚を判断材料に事業ポートフォリオや製品ポートフォリオの設計をせざるをえない。

古典的な保険破産理論によれば、不確定な要素が実在する場合には期待値だけを保険料としていては必ず破産することが知られている¹⁸¹。したがって、保険会社の経営においては、リスクマージン（技術的準備金¹⁸²の一部）を保有することになるが、農業経営においても損失を吸収するため、リスクマージンに相当する資本を準備する必要がある。すなわち、 t 期における損失（＝収益－費用＜0）が資本を上回ることを破産と定義すると、 $t+1$ 期首の資本は下式のとおりとなる。

$$\text{翌期首資本} (K_{t+1}) = \text{期首資本} (K_t) + \text{収益} (R_t) - \text{費用} (C_t) \quad \cdots \textcircled{1}$$

¹⁸¹ 森本祐司『【全体最適】の保険ALM』、金融財政事情研究会、2011、p. 66.

¹⁸² 保険債務に対する3種類の準備金のうちの1つ。ソルベンシーⅡの枠組みにおいて、保険会社は、自社が抱える保険債務を即時的に他の保険会社へ移管することになった場合に支払わなければならない金額の現在価値を技術的準備金として算出する。リスクマージンは、期待値以上の損失に備えて保有する資本を指す。

このとき、セグメント*i*の収益を R_{ti} 、費用を C_{ti} とすると、

$$K_{t+1} = K_t + \sum \{R_{ti} - C_{ti}\} \quad \cdots \textcircled{2}$$

と表せる。さらに、費用 C_t は、収益との強い因果関係が測定できる直接費 CD のみで構成され、 C_t 以外に複数セグメントに共通して発生するコストである間接費 CI が別に存在すると仮定すると、③式のとおりとなる。

$$\begin{aligned} K_{t+1} &= K_t + \sum \{R_{ti} - CD_{ti}\} - CI_t \\ &= (K_t - CI_t) + \sum \{R_{ti} - CD_{ti}\} \quad \cdots \textcircled{3} \end{aligned}$$

③式において、破産の状態にならない条件は、

$$\begin{aligned} (K_t - CI_t) + \sum \{R_{ti} - CD_{ti}\} &\geq 0 \\ K_t + \sum R_{ti} &\geq CI_t + \sum CD_{ti} \quad \cdots \textcircled{4} \end{aligned}$$

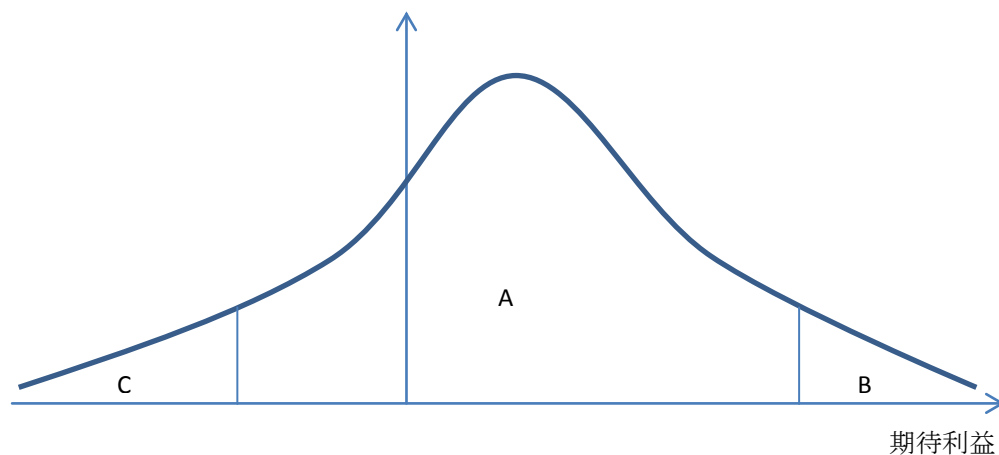
となる。④式は、自己資本と期間収益の合計が、一期間の総コストを上回る限りにおいて、破産しないことを意味している。さらに④式から⑤式が得られる。

$$(K_t - CI_t) \geq -\sum \{R_{ti} - CD_{ti}\} \quad \cdots \textcircled{5}$$

⑤式は、右辺の値（ R_{ti} 、 CD_{ti} ）が安定的であれば、右辺を与件として左辺の K_t と CI_t のバランス、すなわち、損失の許容量や間接費の支出水準を決定することが最大の焦点となる。逆に右辺の値が不安定であれば、破産を回避するために、左辺、とりわけ K_t の保有量をより多く蓄積しておく必要がある。このことを説明したのが図 5-1 である。図の横軸は、ある製品の一期間の期待利益であり、原点から左右に離れるほど利益や損失の額が大きくなる。図の縦軸は確率密度であり、原点から離れるほどその期待利益が実現する確率は高い。例えば、物品販売のような一般的な交換取引を反復継続する

ビジネスモデルを想定すると、極端な利益や損失のリスクを選択することは考えにくく、損益計算上も費用と収益を同時に認識するので、それぞれ独立して認識する場合よりも中央部分が盛り上がる形状の期待損益の分布となる。この際、利益や損失の絶対額が小さい中央部分の取引は、資本を大きく増減させるような事態にはなりづらく、他の製品の損益との相殺によって製品全体の利益が確保できる（図中A部分）。一方、比較的金額が大きいテール（裾）部分の利益や損失は、他の製品の期間損益と相殺しきれない規模であることから、資本で吸収・補填することになる（図中B・C部分）。費用と収益の高い対応関係が維持されている利益は、損失の期待値（Cの部分）が小さく、経営の健全性を保つうえで必要な損失補填財源の造成や間接費の予算確保の意思決定を支援する面での用である。

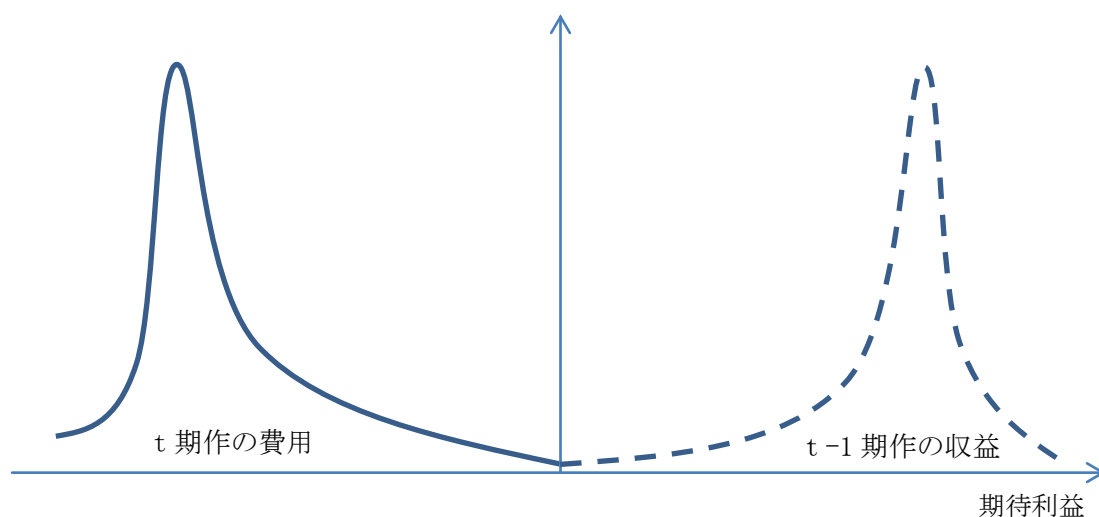
図 5-1 費用と収益の対応関係が明確な取引の期待損益分布と管理方法



交換取引のような費用と収益の対応関係が明確な取引を想定している図 5-1 に対して、費用と収益の対応関係が成立していない期待損益の分布は、図 5-2 のような形状になると想定できる。このような取引の例として、研究開発費や広告宣伝費の即時費用処理とその効果が表れる期間の売上との関係が考えられる。研究開発費や広告宣伝費は、その効果が表れるまでタイムラグがあり、会計期間をまたぐことも珍しくない。このため、P/L 上では両者の直接的な対応が図れないことから、利益のボラティリティがより大きくなる可能性がある。利益のボラティリティは、純資産（B/S）で一旦吸収することになるため、そのために余分な資本を持つ必要がある。農業において、このような会計を行う例があるとすれば、農産物の原価計算を行わないケースが挙げられる。すなわち、当期に

生産を行い、翌期に販売を行うような場合である。原価計算を行い、費用と収益を対応させれば、損益の分布は図 5-1 のような形状になるものの、同じ取引であっても、原価計算を行わない場合は、図 5-2 のような形状になるため、B/Sによる純資産量の管理が重要となる。この場合において、 t 期に作付した農産物の生産費用を相殺する別の収益（たとえば $t-1$ 期作の農産物の販売収益や別の事業の収益など）があれば、必ずしも余分な資本は必要とならない¹⁸³ため、費用と収益が対応していない取引の場合は、期待損益の分布が左右対称的な傾向を持つかどうかを把握する情報が重要となる。

図 5-2 費用と収益が対応していない取引の期待損益の分布



農業経営を巡る経営活動の多様化に伴い、それぞれの活動の投資とリターンの関係を知ることが必要になってきているが、農業経営ではそれぞれの活動成果と一对一の因果関係で結びつけられない共通費や結合原価が多く発生する点が課題となる。この課題に対して、共通費や結合原価を発生させる意思決定の単位とは異なる基準で製品に配賦する全部原価計算的手法では、それぞれの活動の存否を決定する判断材料としては不十分な点が残る。この点は、農業会計学における全部原価計算の研究の長い歴史の中でも難題とされており、異なる視点から解決の糸口を求める必要がある。経営の健全性の維持は、将来的にわたって継続的に生ずる収益とコストを把握し両者のバランスを取り続けることと、安定的に発生しないコストや損失を賄うだけの十分な純資産を維持すること

¹⁸³ 運転資金の確保など、資金繰りの課題は別途考慮すべき点として残る。

の二つから成り立つ。このためには、製品に対してすべてのコストを製品原価に集計する発想から一旦離れ、期待損益の分布の形状がはっきりと表れるような費用（直接費がそれに相当するものと考えられる）を原価に集計することで持続性の高い損益情報を作ること、つまり、P/L上に予測性の高い損益とそうでない損益とを峻別して表示することが安定的な利益構造の設計に有用である。

1 期間における期待損益のばらつきが小さくなるような損益項目のセグメンテーションを考えてみよう。この場合、間接費や固定費のように収益と比例的に増減しない費用を製品原価に配賦すると、製品ごとの期待損益は、販売量や操業度の影響を受けてばらつきが大きくなることが懸念される。しかし、間接費や固定費は、個別の製品ごとの損益の観点ではなく、事業全体の損益への影響の観点から、事業全体あるいはいくつかの製品ごとにプールした額で見た場合、每期安定的に発生している場合もあり、適正な水準の予算確保に寄与することが期待できる。また、経営戦略や予算管理の目論見どおりに発生した損益でない場合、たとえば、不意に発生する損失や利得などは、発生確率が不安定なだけでなく、直接製品に負担させる強い因果関係がない。これらの損益項目は、間接費や固定費のように事前に予算等の手当てができないため、経営体力に見合った対応が求められる分野であり、戦略的に許容するリスクとそれに見合った純資産の保有・蓄積について経営判断することが必要となる。（表 5-3）

表 5-3 収益と費用の対応関係と利益の予測性

対応関係	費用の例	利益概念 ¹⁸⁴	予測性の確保の方法
売上等、活動量の指標に比例的に発生する費用	・ 直接費 ・ 変動費	限界利益	利益が売上と比例的に推移する傾向を示すような売上と費用の組み合わせをセグメンテーションの基準とする ¹⁸⁵ 。売上と比例的に推移しない費用は、売上以外の指標との対応関係を検証し、対応関係がみられない場合は、一時的費用として分類する。
時間の経過に伴い計上される費用で、個別の製品・サービスの生産から発生する費用	・ 個別間接費 ・ 個別固定費	貢献利益 - 限界利益	固定的な利益の引下げ要因として総額を把握する。費用が発生する製品・サービスごとに、一会計期間に発生する費用総額を集計する。複数の製品・サービスに共通して発生する費用は、製品・サービスごとに按分せず、一つのセグメントに集計する。
時間の経過に伴い計上される費用で、複数の製品・サービスの生産に関連して横断的に発生する費用	・ 共通間接費 ・ 共通固定費	営業利益 - 貢献利益	
一時的でその対応関係に規則性が見られない収益・費用	・ 損失 ・ 一時的費用	経常利益 - 営業利益	傾向が見られない費用は、過去の収入・支出の実績から、期間利益の変動要因（攪乱項）としての影響を主観的に推定し、損失発生に備える。

¹⁸⁴ FAS No. 14 の分類に基づく。具体例は、表 5-6 を参照。

¹⁸⁵ 売上等の活動量を利益へ単回帰させ、残差が小さくなる費目だけを製品原価に集計する発想に基づく。

(3) 農業会計におけるセグメント別 P/L の適用可能性

農業会計においては、全部原価計算によって投資とリターンを表現することが難しく、その代わりに予測性の違いによって区分された利益情報が有用であることはすでに述べた。それでは、利益計算のセグメントを損益の予測性の違いによって区分する着想は、企業会計の実務や基本的な考え方と相容れるものであろうか。本章では、純粋な農業生産活動以外の活動を同時に営んでいる場合を想定しており、いわゆる経営多角化と共通する面も多いと考えられる。そこで、多角化企業を対象とするセグメント会計について再確認をしておこう。

一般的に経営多角化とは、既存製品、既存市場に依存せず、新たな市場分野に進出することによって成長を図ろうとする企業戦略のことを意味する。多角化企業においては、その経営戦略に基づいて中核事業（コア・ビジネス）と周辺事業の区別がなされる。一般に中核事業は、最も収益をもたらす事業であり、コアコンピタンス（他者には真似できない独自性のある価値を顧客に提供できる能力）持つ事業と考えられがちであるが、この二つの性格は中核事業の必要条件ではなく、中核事業が陳腐化し不採算事業化している可能性も理論的にはありうる。ただし、企業会計基準第 17 号『セグメント情報等の情報開示に関する会計基準』によれば、「収益を稼得し、費用が発生する事業活動（6（1））」で、「企業の最高意思決定機関が、当該構成単位に配分すべき資源に関する意思決定（6（2））」を行う事業をセグメントと認識することから、収益を稼得しない事業はセグメントとして認識しない。理論上は、経営戦略上の理由からあえて収益を稼得しない事業が存続している可能性があるが、こうした事業を利益計算の対象とすることは企業会計の考え方に馴染みにくい。一方、農業においては、農産物事業自体の収益性が低くても、農産物を生産していることが非農産物事業にとってのコアコンピタンス（＝付加価値）となる場合も考えられる。このため、農業会計においては、採算度外視で行われる農産物事業の取り扱いが独自の研究領域となる。

一般のセグメント会計基準では、農業経営のように採算度外視の事業にも存在意義を認め、その他の収益源でその活動を支えるほど極端な事業運営を前提にしていないにせよ、高収益の事業が、低収益の事業へ資金的補助を行う構造を明らかにしようとする発想があった。日本のセグメント情報の開示に大きな影響を与えてきた米国のセグメント会計基準の発端は、1965 年 4 月に開かれた上院司法委員会の反トラスト・独占小委員会

の公聴会において、コングロマリットにおける競争上の優位性（事業間の資金的補助関係による低競争力事業の温存）を明らかにするため、セグメント別の収益性指標を開示が提案されたことに始まる¹⁸⁶。その後、米国初のセグメント会計基準となるFAS NO. 14の公開草案には、セグメント別の貢献利益（売上高から変動費と個別固定費（セグメント固有に発生する固定費）を差し引いた利益）と営業利益の開示が提案されている。特に注目すべきは貢献利益の開示が提案されている点であり、貢献利益と営業利益の差額からセグメント間共通費の配賦額が明らかできる¹⁸⁷。しかし、最終的なFAS NO. 14において貢献利益は任意開示となる。任意開示となった決定的な理由は定かではないが、その経過を見る限りにおいては、決して貢献利益に重大な欠点があったからとも言い切れない。当時すでに貢献利益に近い利益概念である限界利益（売上高から変動費を差し引いた利益）による実務は定着しており、技術的に適用不可能な利益概念ではなかった。むしろ、FAS NO. 14において貢献利益が任意開示となった理由は、FAS NO. 14を設定するFASB（米国会計基準審議会）と企業側のコミュニケーションの不足が貢献利益に対する企業側の理解不足や誤解を生んだことが原因ともいわれている¹⁸⁸。その後、米国のセグメント会計基準は、今日もなおセグメント間の内部補助関係を外部に公表する制度には至っていない。このことは、そもそも内部補助関係の外部公表が経営者にとってデリケートな問題であることを物語っており、財務会計の分野でセグメント会計基準が実効性を確保することが難しいことを改めて認識させるものである¹⁸⁹。その後、FAS NO. 14に代わって定められたFSAS No. 131においては、セグメントの分割基準として、内部意思決定上の実質的なプロフィットセンターの区分を外部報告に用いる「マネジメント・アプローチ」を採用し、開示する利益は、利益概念を特定せず企業の自由選択とした「セグメント損益」による開示を要求している。こうした背景には、内部補助関係を隠すためにセグメントの分割単位を意図的に大きくする動機を与えないようにする配慮がある¹⁹⁰。

このように、米国セグメント会計基準の変遷は、管理会計情報を取り込む道のみであったといえるが、それだけセグメント間内部補助関係の情報は、外部公表用の情報とし

186 佐藤成紀「セグメント別利益のディスクロージャー - 米国セグメント会計基準の検討 -」、『東京大学経済研究』第31号、1988、p. 26.

187 佐藤成紀「セグメント会計基準のレーゾンデートル - ディスクロージャーの原点と修正再表示規定をめぐって -」、大日方隆編著『会計基準研究の原点』、中央経済社、2012、p. 225.

188 佐藤成紀「セグメント情報開示をめぐる財務会計と管理会計の接点」、『明治学院論叢 経済研究』、第119号、2000、p. 32-33.

189 佐藤成紀「セグメント間内部補助をめぐる財務会計と管理会計の論点」、『会計』、第164巻第4号、2003. 10、pp. 516.

190 前掲、佐藤 [2000] pp. 35-37.

ては秘匿性の高い情報であり、企業内部の管理情報として重要なものである。それでは、セグメント情報、とりわけ内部補助関係の情報を管理会計の視点からどのように活用するのであろうか。FAS No. 14 では、低競争力事業の温存を意図した内部補助関係を課題視していた。一方、管理会計における内部補助関係の課題は、間接費の配賦基準の不適切な選択による原価情報の歪みである。すなわち、間接費の配賦基準として生産数量とほぼ比例的関係にある基準を採用することによって、大量生産製品から少量生産製品へ「意図せざる内部補助¹⁹¹」が行われる点である。間接費は、生産数量と比例的に発生しないため、間接費のドライバーが何かについて洞察が必要となる。製品ポートフォリオの設計をミスリードする危険性を減らすために、原価企画（Target Costing）による精緻な原価の見積もりと、活動基準原価計算（ABC ; Activity-Based Costing）による事後的な間接費の追跡、制約理論（TOC ; Theory of Constraints）による工程管理の改善によって、間接費に関する情報管理の改善が期待されるところである。ところが、将来発生するコストをコントロールする原価企画の視点からすると、間接費は原価の企画段階において管理不能な場合が多く、正確な見積もりが難しい場合がある。したがって、原価企画においては、見積り精度の高いコストが優先的に考慮される¹⁹²。

多様な経営活動を展開する農業経営の特徴は、1つは範囲の経済の追求（集約度の向上）であり、もう1つは収益構造の多様化、すなわち、各事業が異なるレベルの収益目標を有している点である。前者における会計的な関心は、事業間共通費を負担しうる貢献利益が事業全体で獲得できているか否かであり、後者における関心事は、事業間共通費を負担したうえでさらに赤字事業から発生する欠損を補てんする財源が残っているかどうかである。これらの関心の共通点は、多様な経営活動同士の内部補助関係の会計情報を必要としている点であり、この内部補助関係が継続性の高い利益に裏付けられた安定的な構造か否かを判断できることを会計情報として重視している点である。（表 5-4）

¹⁹¹ 佐藤成紀「セグメント別利益の管理とABC」、『明治学院論叢 経済研究』第114号、1999、p. 50.

¹⁹² 前掲、佐藤 [2003] , pp. 512-516.

表 5-4 セグメント会計における前提条件の比較

	農業会計	企業会計
報告対象	内部報告	内部報告・外部報告両方
セグメント間の資金的補助関係を把握する目的	<ul style="list-style-type: none"> ・低収益事業に対する資金的補助が経営体力（経営全体の収益力や資本量）の許容範囲内で行われるようにコントロールする 	<ul style="list-style-type: none"> ・コングロマリット内部の非効率企業の温存による不公正な競争条件の是正 ・間接費の不適切な配賦基準による製品原価の歪みを是正

本章では、農業会計にセグメント別 P/L を適用するにあたって、セグメントの分割基準として、期待損益のばらつきが小さくなるように損益項目を組み合わせてセグメントを作る方法を提唱している。この方法はいわば、売上等を利益に回帰させ残差が小さくなる損益項目だけを集計して利益計画を行い、残差の大きい損益項目は、資本で調整することで経営の健全性を実現する方法である。実務的には、事業ごとに限界利益または貢献利益を計算する方法（要するに直接原価計算）によって期待損益のばらつきが比較的小さくなり、間接費や固定費は、事業に配賦せず全体で一つのセグメントとした方が損益分布のばらつきが小さくなることが予想される。期待損益のばらつきが小さいセグメントが生み出す利益は、持続性の高さが期待でき、将来もその利益水準が維持されることをある程度期待したうえで経営を行うことができる。ただし、売上そのものの変動が大きい場合は、持続性の高い利益が得られない懸念が大きいことに留意が必要である。

この結論は、セグメント別の直接原価計算を農業会計の相性の良さを示唆するものであるが、必ずしも唐突な結論ではない。農業経営であれコングロマリットであれ、経営規模の大小に差はあっても、低収益事業の維持をするためには事業間の強固な内部補助関係が必要である点で共通する。また、管理会計の側面においても、もっぱら精緻な原価の見積もりが可能なのは直接費であり、間接費は設備投資戦略など原価企画よりもやや高い次元でのコントロールも必要となる。また、農業における直接原価計算は、農産物の原価として直接費のみを集計することを許容している所得税法の規定（昭 43 直所 4-10, 平 18 課個 5-3）とも整合し、実務として実効性があることも見逃せない。

(4) 農業経営における内部補助関係の把握と管理

農業経営内の低収益（不採算）事業に対する内部補助関係が、安定的かつ経営体力に見合う水準であり続けるために、高収益（採算）事業の限界利益または貢献利益を内部補助関係の財源の一つの目安とすることを提案したが、そもそも、この内部補助関係の経済的合理性を裏付ける根拠が、会計によって示すことができるであろうか。また、低収益（不採算）事業における財務的規律を高める（浪費の抑制する）手段の一つとして会計情報が役立つ方法はあるだろうか。

農業経営が内包する多様な経営活動は、その活動分野すべてが同時に独立採算を保っているわけではない。むしろ、低収益・不採算の活動領域を有している農業経営が少なくない考えるのが自然であろう。低収益・不採算活動の中には、リスクマネジメントや事業環境の整備のために利他的な活動を行うといった会計的な利益では測定できない意図が隠されている場合がある。

このような会計的利益で測定できない価値を「共通価値（Shared Values）¹⁹³」と表現したのは、マイケルE・ポーター（Micheal E・Porter）/マークR. クラマー（Mark R. Kramer）である。共通価値とは、「企業が事業を営む地域社会や社会状況を改善しながら、みずからの競争力を高める方針とその実行¹⁹⁴」のことである。共通価値の概念は、短期的業績志向により「長期的成功を左右するさまざまな影響を無視している¹⁹⁵」ことに対する反省から生まれている。こうした問題について、事業活動と社会を結びつける手段としてCSR（企業の社会的責任）がすぐさま思い浮かぶが、「共通価値は、CSRでもなければ、フィランソロピー（社会貢献活動）でも持続可能性でもない。¹⁹⁶」「共通価値の概念は、従来の経済的ニーズだけでなく、社会的ニーズによって市場は定義されるという前提に立っている。¹⁹⁷」「社会的ニーズは計り知れない。たとえば健康、住宅整備、栄養改善、高齢化対策、金融の安定、環境負荷の軽減などは、間違いなくグローバル経済のなかでいまだ満たされていないニーズの最たるものである。¹⁹⁸」「しかし、社会の基本ニーズに応えるチャンスを見落とし、社会の害悪や欠点がバリューチェーンに及ぼす影響について誤解し

193 マイケルEポーター/マークR. クラマー「共通価値の戦略」、『DIAMOND ハーバード・ビジネス・レビュー』, ダイアモンド社, 2011. 6.

194 前掲, マイケルEポーター/マークR. クラマー[2011], p. 11.

195 前掲, マイケルEポーター/マークR. クラマー[2011], p. 10.

196 前掲, マイケルEポーター/マークR. クラマー[2011], p. 10.

197 前掲, マイケルEポーター/マークR. クラマー[2011], p. 12.

198 前掲, マイケルEポーター/マークR. クラマー[2011], p. 15.

てきた。¹⁹⁹」そして、「企業が拠点を置いている地域では、利益が伸びている時でさえ、ありがたみを感じない。むしろ、地域社会を犠牲にして利益を生み出したと考える。²⁰⁰」それは、「企業の利益は増えているにもかかわらず、高い失業率、地元産業の低迷、社会奉仕活動への予算制限などが依然改善されないからである。²⁰¹」すなわち、「ロケーションが生産性やイノベーションに多大な影響をもたらすことも見逃されてきた。²⁰²」「成長著しい地域経済を見ると、例外なくクラスターが形成されており、生産性、イノベーション、競争力の面で重要な役割を果たしている。²⁰³」「クラスターという支援環境がなければ、生産性は低下する。クラスターを構成する条件に欠陥があると、企業に内部費用が生じる。²⁰⁴」「企業の足かせになっているクラスターの弱点に対処することは、地域社会向けのCSR活動—価値を重視せず、あまりに多くの分野を対象とすることが多いため、その効果も限られる—よりずっと効果的である。²⁰⁵」「共通価値を創造できる最大のチャンスは、自社事業と密接に関連し、かつその事業にとって最も重要な領域で見つかるだろう。そのような領域であれば、経済的メリットがあるため、おのずと息の長い取り組みとなるだろう。²⁰⁶」「共通価値の創造は、けっしてフィランソロピーではなく、社会的価値を創造することで経済的価値も創造するという利己的な行為である。²⁰⁷」「企業が地域社会に投資する際、CSR(企業の社会的責任)に代わって、CSV(共通価値の創出;Creating Shared Value)をその指針とすべきである。CSRプログラムは主に、評判を重視し、当該事業との関わりも限られているため、これを長期的に正当化し、継続するのは難しい。²⁰⁸」また、CSRでは「企業の業績やCSR予算の制限を受ける²⁰⁹」のに対して、CSVは「企業の予算全体を再編成する²¹⁰」。このことは、会計の使い道が大きく異なる。すなわち、予算の執行結果を追跡するのがCSRにおける会計の役割であり、予算の編成に役立つ情報を提供するの、CSVにおける会計の役割といえよう。CSRとCSVは、似て非なるものである。共

199 前掲、マイケルEポーター/マークR. クラマー[2011], p. 14.

200 前掲、マイケルEポーター/マークR. クラマー[2011], p. 13.

201 前掲、マイケルEポーター/マークR. クラマー[2011], p. 13.

202 前掲、マイケルEポーター/マークR. クラマー[2011], p. 14.

203 前掲、マイケルEポーター/マークR. クラマー[2011], p. 21.

204 前掲、マイケルEポーター/マークR. クラマー[2011], p. 22.

205 前掲、マイケルEポーター/マークR. クラマー[2011], p. 23.

206 前掲、マイケルEポーター/マークR. クラマー[2011], p. 24.

207 前掲、マイケルEポーター/マークR. クラマー[2011], p. 30.

208 前掲、マイケルEポーター/マークR. クラマー[2011], p. 29.

209 前掲、マイケルEポーター/マークR. クラマー[2011], p. 29.

210 前掲、マイケルEポーター/マークR. クラマー[2011], p. 29.

通価値の形成には、長期継続的に投資が必要となることから、その投資の規模は、自己の身の丈にあう水準にコントロールしつづける必要があり、また、安定的な投資の財源となる持続性の高い利益の裏付けが必要となる。このため、事業全体が予定調和的に作りこまれていくことが不可欠であり、予算統制が重要な手段となる。

CSVにおける会計の役割が主に予算の編成に置かれている理由を理解するには、多くの社会的企業（現代の社会経済システムが抱える様々な課題領域（福祉、環境、貧困、健康、地域活性化、等）での問題解決をめざして収益事業を取り組む事業体²¹¹⁾が、ミッションの達成と収益の確保という「二重のボトムライン²¹²⁾」を設定している点からヒントが得られる。一般的なNPOでは、収益性（資金の獲得）は、ミッション追求のために必要な「資金稼ぎ」であり、ミッションとの関係性は直接的にはなく、その内容も重視されない²¹³⁾。米国でNPOの「ミッション遂行活動に対する内部補助（cross subsidization）として資金獲得を目的に事業収益をあげるNPOの活動が顕著²¹⁴⁾」で、「NPOの商業化が広がるとともに、企業との境界線がぼやけ²¹⁵⁾」るに至ったことは、一方のボトムラインであるミッション遂行の青写真が事前に描けていないからに他ならない。その青写真のうち経済的な部分を形にしたものが予算である。たしかに、予算の確保と執行の実務は煩雑だけでなく、活動の柔軟性を制約するという懸念は否めない。実際に、NPOにおける予算準則主義を定めた非営利活動促進法（NPO法）第27条第1項第1号の規定が平成15年改正にて削除されている。しかし、NPOのミッション遂行に必要な経済的資源とその使徒を事前に予算として定め、収益活動とは区分経理することで、ミッション遂行が収益活動と競合、浸食されることを抑制することができる。このように、組織のミッションが明確になっているはずのNPOでさえ、ミッションと資金獲得活動の区分があいまいになりがちであり、営利的活動を主目的とする農業経営においては、その区分の曖昧さは尚更である。そこで、環境活動やCSR活動の活動範囲の定義が、組織のミッションとして事前に与えられていない営利企業における、本業と付随的活動の峻別に関する課題点を示したうえで、農業会計における区分経理（セグメント別P/L）と予算の役割を考察したい。

²¹¹⁾ 藤原隆信「NPO・社会的企業と経営学」, 馬頭忠治・藤原隆信編著『NPOと社会的企業の経営学 新たな公共デザインと社会創造』, ミネルヴァ書房, 2009, p. 36.

²¹²⁾ 前掲, 藤原隆信[2009], p. 38.

²¹³⁾ 前掲, 藤原隆信[2009], p. 37.

²¹⁴⁾ 谷本寛治「ソーシャル・エンタープライズ（社会的企業）の台頭」, 谷本寛治編著『ソーシャル・エンタープライズ 社会的企業の台頭』, 中央経済社, 2006, p. 16.

²¹⁵⁾ 前掲, 谷本寛治[2006], p. 16.

社会的ニーズの代表例ともいえるべき環境問題は、「現状は 20 年以上にもわたって、「環境と経済の両立」が叫ばれながら、環境と経済の両立を示す世界共通の指標すら確立されていない状態にある²¹⁶」。それでも、環境対応のコスト・ベネフィット分析の対象期間を短期間に限定したうえで、現時点での企業の収益性にどのような影響を与えるかを考慮して行う意思決定であれば、企業内部者だけでも可能であり、既存の会計システムでも対応可能である。しかし、環境対応のための支出が、短期的な売上から回収できないが、長期的には企業イメージの向上やリスク回避によって企業価値を高め、企業にとってプラスになるかどうかを判断して実施する意思決定となると、企業外部者による支持や支援を前提とする必要があり、既存の会計システムでは対応ができず、新たな手法も確立されていないのが現状である²¹⁷。さらに、環境問題も含む社会的責任という漠然としたテーマを対象とするCSR会計においては、CSR活動と収益性の関係がよりはっきりしていない²¹⁸なか、CSR活動の最大の根拠となるベネフィットの分析の手法が確立されておらず²¹⁹、CSR活動の予算獲得に際して「多くの企業がCSR活動の経済的評価を断念しているのが現状²²⁰」である。

ベネフィットの測定手法以外にCSR活動の動機を求めていくには、「CSR会計として、サステナビリティに関する経済情報を開示していくにあたって、この領域が重要であるというコンセンサスの存在²²¹」が重要となる。CSRディスクロージャーの主眼は、自ずとステークホルダーマネジメントが中心となる²²²。CSRディスクロージャーの動機として、例えば、企業のCSR問題にかかわる事象を「CSRリスク」として認識し、リスクの低減を、CSR会計の主眼とするもの²²³がある。また、環境分野の例としては、企業の環境対策を投資基準に加える機関投資家の出現や企業の環境対策をスクリーニングしてポートフォリオに組み入れる社会的責任投資（SRI; Socially Responsible Investment）の開発、さ

²¹⁶ 國部克彦「環境経営意思決定と会計システムの意義」、國部克彦編著『環境経営意思決定を支援する会計システム』、中央経済社、2011、p. 2。

²¹⁷ 前掲、國部[2011]、p. 5、p. 16。

²¹⁸ 欧州ではCSRで評価の高い企業の利益率が、売上高世界トップレベルの企業と比較しても、過去10年にわたって高いが、日本ではそのような傾向はみられない。阪智香「CSR活動と収益性」、『企業会計』Vol. 62 No. 6, 2010. 6. pp. 84-85。

²¹⁹ 谷本寛治「ソーシャル・エンタープライズの可能性」、谷本寛治編著『ソーシャル・エンタープライズ 社会的企業の台頭』、中央経済社、2006、p. 268。

²²⁰ 伊藤嘉博「CSR活動の経済性評価—マテリアルフローコスト会計革新の可能性—」、日本管理会計学会誌『管理会計学』、第18巻第2号、2010、P. 55。

²²¹ 國部克彦「CSR会計の体系」、『廃棄物学会誌』、Vol. 18, NO. 4, 2007、p. 234。

²²² 出山実「CSRディスクロージャーの発展とステークホルダーマネジメント」、『経営会計研究』、第12号、2009. 10、pp. 39-49。

²²³ 麗澤大学企業倫理研究センター『CSR会計ガイドライン（R-BEC007）』、2007。

らには国連環境計画（UNEP；United Nations Environment Program）が2006年4月にスタートさせた責任投資原則（PRI；Principles for Responsible Investment）に署名した機関数が拡大している動向²²⁴を踏まえて、企業の資金調達（資本コスト）への影響をその動機として指摘する研究²²⁵もある。社会的責任投資の分野では、CSR活動のベネフィットの測定手法が確立していない中で、CSR活動に対する投資をより効率的に行なうために、連携財務報告（財務報告だけでなく、CSRやガバナンスなどの非財務的要素を連繋した報告）の枠組みが提唱されている²²⁶。企業やステークホルダーのCSR活動に対する見方が、営利事業の運営や資金調達に付帯するリスク低減策として見られている以上、低減したリスクを計測する手法が必要となる。それに対して、農業経営が、多様な経営活動を行うのは、マイケルE・ポーター/マークR.クラマー[2011]が挙げる共通価値の形成（社会的ニーズの実現やロケーションの改善）に相当すると考えられる。農業における多様な経営活動は、共通価値を形成するために農産物生産と非農産物生産相互の内部補助関係を通じて長期的に資本を融通し、リスクを取り続けられるようにする仕組みである。農業経営の内部補助関係を写像する農業会計の使命は、CSRのリスクマネジメント²²⁷を通じて企業本体を防衛することを志向しているCSR会計²²⁸とは、リスクに対する姿勢において異なるものと考えられる。

リスクマネジメントの手段としてではなく、組織のミッションとして社会問題に取り組む非営利組織において、ミッションと資金調達は二重のボトムラインを形成していることはすでに述べた。ここでは、ミッションとは別の活動から資金を調達し、ミッションにその資金を費やす構造の非営利組織を「NPO」と呼び、ミッションと資金調達が両立できている非営利組織を「社会的企業」と区別して呼ぶ。NPOと社会的企業の違いは、資金調達方法の違いにすぎず、実際に存在する非営利組織の資金調達の多くは、NPOと社会的企業の間であると考えられる。農業の多様な経営活動における内部補助関係は、NPOにおける資金調達とミッションの関係に近い。内部補助関係の事業間の内部補助関係は、FAS No. 14 の設定段階では公正な競争を妨げるものとして問題視されていたが、非営利組織における会計においては内部補助関係が問題視されることはなかった。米国のみなら

²²⁴ 1066 機関（2012年5月現在）

²²⁵ 植田敦紀『環境財務会計論』，森山書店，2008。

²²⁶ 倍和博「社会的責任投資をめぐる連繋財務報告への展開」，『會計』，第179巻第2号，2011.2。

²²⁷ 農業においても天候リスク等に対するリスクマネジメントの一環として立地条件の分散化や事業の多角化を行う場合がある。CSR活動と根本的に異なる点は、事業の収益力の向上（共通価値の形成）を直接意識している点にある。

²²⁸ 倍和博『CSR会計への展望』，森山書店，2008。

ず、日本においても「活発に活動を行っている団体は事業収入に依存する団体が多く²²⁹」、事業収入も含めた財務諸表は当然必要となる。その例として、NPOにおける事業別の財務情報の開示については、特定非営利活動にかかる事業とその他の活動にかかる事業の区分経理が必要となる（NPO法第5条第2項）ほか、2010年7月に公表された「NPO法人会計基準²³⁰」によれば、より細かい単位に区分した情報を「事業別損益の状況」として注記することが容認されており²³¹、原則的には活動計算書（損益計算書に相当）のみを区分する方法が原則とされている²³²。このような事業別の開示の主旨は、事業活動を維持するために必要なコストとそれを支える収益の源泉を把握すること²³³にあり、内部補助関係の把握を課題とする農業会計とその動機の面で共通する。

非営利組織会計の議論においては、しばしば非営利組織体の財務報告に対する利用者のニーズのうち重要なものの一つとして、「財務的生存力（Financial Viability）²³⁴」が挙げられる。これは、「組織の存続理由となっているサービスを提供し続けるための能力を示す情報²³⁵」であり、「組織の資産と負債の差…（中略）一期間のインフローとアウトフローとの関係によって示される。²³⁶」このことは、「資産の源泉（負債か寄付か（筆者補足））の異同は、サービスを提供し続ける能力である財務的継続能力に影響を与えると考えられ²³⁷」、「必要な資産を超える部分を余裕資産として分けることで、貸借対照表は組織の財務的継続可能性を示す情報を提供することになると考えられる²³⁸。」さらに、前述の古典的破産理論²³⁹が示すように、一期間のインフローとアウトフローの期待値と純資産量の情報は、破産確率を察知する手助けとなる。また、「収入の多様性は非営利組織体の収入構造の安定性をもたらし、組織体のより大きな継続性をもたらし得る²⁴⁰」。収入の多様化による経営の安定は、非営利組織にも農業経営にも共通して見られる効果であり、セ

229 馬場英朗・田中弥生「非営利法人税制における公益性評価—寄付及びボランティアによる市民参加の観点から—」、『日本評価研究』、第11巻第1号、2011. pp. 47-59.

230 NPO法人会計基準協議会、『NPO法人会計基準[完全収録版]』、八月書館、2010.

231 前掲、NPO法人会計基準協議会[2010]、「経緯と背景」para. 55.

232 前掲、NPO法人会計基準協議会[2010]、「経緯と背景」para. 48.

233 前掲、NPO法人会計基準協議会[2010]、P. 133.

234 Anthony, r. n., FASB Research Report, Financial Accounting in Nonbusiness Organizations: An Exploratory Study of Conceptual Issues, FASB, May 1978, pp. 48-49.

235 池田享誉『非営利組織会計概念形成論—FASB概念フレームワークを中心に—』、森山書店、2007、p. 101.

236 前掲、池田[2007]、p. 101.

237 古市雄一朗「非営利組織の会計における財務的継続能力の理解」、『福山大学経済学論集』、第34巻第2号、2009. 10, pp. 82-83.

238 前掲、古市[2009]、p. 83.

239 破産確率の詳しい説明は、日本アクチュアリー会『損保数理』、2011、pp. 8-24-8-46.

240 兵頭和歌子「非営利組織体の財務的基盤とその会計」、2011. 5.

グメント別P/Lは、収入の多様化による効果を把握するために重要なツールとなる。

セグメント別P/Lを活用した効果的な内部補助関係の設計・運用に関連して、予算の役割も重要である。NP0法から予算準則主義を規定する条文が削除されているが、これは過度な予算準則主義の弊害に対する措置だと理解した方が適切であろう。低収益・不採算部門の会計には、費用収益対応の思考があまり意味を持たない。なぜなら、「収益ないし収入は、費用ないし支出を回収する手段ではなくむしろ支出予算執行に先立って確保されるべき財源の流入²⁴¹」だからである。伝統的な農業会計においては、セグメント別の採算性を意識した区別はされておらず、すべての活動が渾然一体となって把握されてきた。よって、農業会計では、NP0会計のように、資金を調達するセグメントと資金を消費するセグメントの内部補助関係もまた意識されてこなかった。しかし、実際には、農業経営の中に内在する低収益・不採算部門への内部補助が意図せぬうちに行われており、内部補助が行われた分だけ自動的に経営全体の利益が圧縮される構造になっている。農業会計においては、原価計算を実施していない農産物の生産と販売が会計期間をまたぐ場合（第3章）、同様に農産物の育成費用を即時費用処理している場合（第4章）において、費用の計上が収益の計上に先行し、利益の圧縮や損失の先取りが行われる。非営利組織における予算の役割は、予算の確保と執行という順序が明確に意識されているが、農業会計における利益の圧縮や損失の先取りは、将来の利益を予算の財源とすることにほかならず、予算の発想からすればその順序はまるで逆である。しかし、米国の予算会計（公会計）の発想は大変示唆に富んでいる。予算会計では、予算勘定を総勘定元帳に組み込み、予算統制を行う。「予算勘定を総勘定元帳に組み込むことは、総勘定元帳に将来を投影することになる。なぜならば、それは、過去に生じたことのみを記録するのではなく、近い将来に起こりうることの合理的な見積もりをも記録することになるからである。²⁴²」農業会計における利益の圧縮や損失の先取りは、将来の経営行動に対して、一定の収益目標を課すと同時に、コストの支出面で一定の節度を促すという意味で予算統制の役割を果たしている。この役割をセグメント別P/Lに応用することで、事業間の内部補助関係に、採算部門に対する収益目標の配分（損失の穴埋め）機能という新たな役割を与え、組織内の規律を高める効果が期待できる。

²⁴¹ 栗山益太郎「非営利事業体会計における資金のフローとストック及びその正味残高の検討」、『青山経営論集』、第14巻第4号、1980.3、p.29.

²⁴² 吉田智也、「米国公会計における予算会計論と貸借対照表-フリーマンとショールダーの会計理論に学ぶ」、『企業会計』Vol.57 No.4、2005、p.125.

環境会計やCSR会計は、その組織の本来のミッションではない環境活動やCSR活動が、結果的にミッション（多くは利潤）の達成に結びつく合理的な因果関係を示すことが大きな課題である。一方、非営利組織会計は、組織のミッションが非営利行為自体にあるため、直接的に利潤に結びつかない非営利活動の正当性を説明する必要はなく、むしろ、財務的な健全性を通じて活動の安定性・継続性の根拠を示す手段として会計を用いている。非営利組織の多くでは、非営利活動の財源を事業収入に依拠する関係が成り立っており、低収益・不採算事業を内包する農業経営と非営利組織は、収益構造の点で共通点を有する。このことは、農業会計にも非営利組織と同様に、低収益・不採算事業が規律を保ちながら財務的健全性の中で営まれていることを確認するための指標がもためられることを示唆している。

(5) セグメント別 P/L と報酬体系の設計

本章で設定した農業会計の課題は、①収益の柱となるセグメントの収益性を評価し、②採算性の低いセグメントの活動に規律を与え、③労務管理（賃金体系）に客観性を与えることの3点である。①と②の課題については、期待損益の分布の形状によって区分されたセグメントに直接原価計算を適用するとともに、不採算セグメントが生む損失を採算セグメントに利益目標として再配分する方法を提案した。これから扱う③の課題は、業績連動給と固定給、客観的評価と主観的評価、金銭的動機と非金銭的動機の間で揺れ動く労務管理の問題である。労務管理の分野、とりわけ報酬体系の設計において会計が貢献できる範囲を検討するとともに、セグメント別 P/L が労務管理にも活用できることを検証する。

農業経営の労務管理においては、個人の経済的な貢献力を客観的な指標で評価する能力主義的な労務管理と、非経済的な貢献や行き過ぎた能力主義の緩和を個人の業績評価に考慮する家族主義的な労務管理、双方の活用について議論がなされている²⁴³。経済的目標と非経済的目標の両立を目指す農業経営にとって、どのような業績指標（客観的指標と主観的指標）が適切であろうか。

経営規模の拡大に伴う雇用労働力の導入は、農業経営においても例外ではない。労務管理の中心課題は、報酬体系の設計である。ここでは、家族労働力は、プリンシパル（依

²⁴³ 金岡正樹「家族経営の展開と経営管理問題—主に労務管理を中心として—」、『農業経営研究』第50巻第4号、2013. 3, p. 25, さらには、p. 58 における議論からも、家族主義的な労務管理と能力主義的な労務管理のバランスの取り方の難しさが伺える。

頼人．例として出資者やオーナー）であると同時に，エイジェント（代理人．例として経営者や従業員）でもある．ここでは，家族労働力と雇用労働力は同じエイジェントとして考察しよう．報酬体系は，経営目標の達成への貢献度に応じて支払われるように設計するのが効率的である．ところが，経営目標の達成度を測定し，さらに従業員一人一人の貢献度を測定するのは至難の業である．経営目標の達成度と従業員の貢献度を測定する道具の一つとして会計情報があるが，会計情報は真の達成度や貢献度の代理変数に過ぎない．農業において，会計情報が報酬を決定する基準として十分に機能しない場面は2つある．一つは，経営目標が複数存在する場合，もう一つは，経営目標が貨幣的に測定できない場合である．

まず，経営目標が複数存在する場合について，考察しよう．会計には，業績評価を通じて経営資源の適切な配分を動機付ける（経営者や従業員に適切な努力配分を促す）機能がある．伝統的なエイジェンシーモデル²⁴⁴では，エイジェントは単一のタスク（業務）を担当し，その達成度を単一の業績尺度で評価する状況が想定される．しかも，その業績尺度はプリンシパルの目標に完全に整合的であることが前提となっている．この場合の論点は，モラルハザードのリスクをめぐるインセンティブと業績尺度のバランスをどのようにとるかに限られる．しかし，より現実的にはエイジェントのタスクは多種多様であり，それぞれのタスクに資源配分する意思決定が行われている．佐藤[2009]は，明示的な単一の業績尺度に基づいて締結される報酬契約を前提に，プリンシパルが事前に期待する報酬支払後の残余価値（このことを「期待価値」と呼ぶ）と業績尺度に基づき実際に算定した残余価値との差が，業績尺度の整合性と精度の関数²⁴⁵であることを示している²⁴⁶．この業績尺度は，その数を増やすことにより資源配分の改善を図り，実際の残余価値をより期待価値に近づける（すなわち整合性を高める）ことができる²⁴⁷．この研究結果は，多様な活動に対する適切な資源配分を達成するには，活動に見合った多様な業績尺度が必要であることを示しており，多様な経営活動を行う農業経営にとって，セグメ

²⁴⁴ 前掲，佐藤，p. 3. プリンシパル（依頼人）とエイジェント（代理人）の間の契約関係に着目し，そこに働く利害調整のメカニズムに基づいて組織の仕組みや行動原理を説明する経済理論．

²⁴⁵ ここで整合性とは，エイジェントの行動が業績尺度に及ぼす影響とプリンシパルの期待価値に及ぼす影響の間の関連性の程度を意味し，精度は，業績尺度の正確性の程度（ノイズの大きさ（分散）の逆数）を意味する．

²⁴⁶ 前掲，佐藤，pp. 112-115. 例えば，期待価値が主な代理変数が貢献利益であるにもかかわらず，売上高を業績尺度として適用すれば，売上高が最大化されるように資源配分され，貢献利益の最大化は図られない（整合性）．また，その売上高の最大化を目指した資源配分をしたにも関わらず意図せぬ結果を招く可能性が高くなるにつれてその分野へ資源配分量を低下させる動機がはたらく．

²⁴⁷ 前掲，佐藤，pp. 115-119.

ント別P/Lを適用することを支持する内容となっている。

さらに、貨幣的に測定できない経営目標が存在する場合について考察しよう。非営利事業のように、プリンシパルの期待価値が、経済的目標の充足のみならず非経済的目標の充足も考慮して形成される場合、会計的な業績尺度から得られた残余価値は非経済的な目標の達成尺度とはなりえず、期待価値からの乖離がより大きくなるだろう。しかも、二つの活動のコストは分離不可能で、両者のコスト関数が相互に代替的（一方の活動量を増やすと他方の限界費用が増加する関係）という仮定が成り立つとする。この場合の業績尺度は、どのように考えるべきであろうか。佐藤[2009]によれば、こうした場合には業績尺度に比例する報酬の割合を低く抑えて固定給の割合を上げなければ、非経済的目標への資源配分は過少となる²⁴⁸。さらに、主観的な業績尺度に基づいて業績連動給と固定給の割合を設定できる裁量権を経営者の手許に残すことで、逆機能的な行動（会計的な業績を高めるだけの非生産的な行動）を抑制することができる²⁴⁹。このことは、会計的な業績尺度が報酬体系の設計において有効に機能するのは、主に経済的目標の達成度の評価に関する分野であることを示している。農業会計への応用という観点からすると、高収益・採算部門の業績指標は、低収益・不採算部門への資金的補助を負担する前の利益指標で評価し、報酬は利益指標と連動した業績連動給の割合を高くすることが合理的である。一方、低収益・不採算部門の業績は、利益指標では評価しづらく、報酬を決定する要素として、会計的な業績尺度への依存度を低くする必要がある。

以上の検討から、経済的目標と非経済的目標の双方の充足を目的とした業績尺度の設計には次の2点が重要である。第一は、より経済的な目標の期待値に近い値を示すことができる業績尺度の設計である。これは、経済的目標を掲げる活動に帰属する費用と収益をいかに正確に認識測定するか（非経済的目標を掲げる活動に帰属する費用と収益をいかに分離、測定するか）、という論点である。高収益・採算事業から安定的に得られる利益（たとえば、限界利益や貢献利益）を区分して計算できれば、事業間の内部補助関係の把握と同時に、経営目標に即した資源配分を促す報酬体系の設計の両立が可能となる。

²⁴⁸ 前掲、佐藤[2009]，pp. 133-137. 例えば、教師が生徒の試験対策と思考力養成の2つのタスクを課されており、生徒の試験の点数によってのみ教師の報酬が決まる場合、生徒の思考力養成に対して本来必要な十分な努力が払われない。このため、実際には成果主義の考えが浸透しても、報酬体系としての能力連動給が主流となりにくい。

²⁴⁹ 前掲、佐藤 pp. 175-192. 客観的な業績尺度が成果をクリアに反映している場合は、主観的な業績評価（主観尺度）の必要性は低くなる。実際には、客観尺度が成果のすべてを反映することではなく、客観尺度によるボーナスが事前に確定している場合は、モラルハザード（非生産的な行動）を動機付ける。このため、主観尺度による黙示的な評価を併用してボーナスを事前に確定しないことにより、モラルハザードを緩和することができる。逆に、客観尺度によるボーナスをゼロとしないことにより、主観的尺度による評価の濫用を牽制する効果がある。

その際の技術的な課題は、多様な活動の過程で生じる費用と収益の分割である。具体的には、共通費や結合原価のようなコストや、多様な経営活動の波及効果によって農産物価格に上乗せされたプレミアムの分割が課題となる（後述）。第二には、非経済的目標の活動量をコントロールする動機付けの方法である。すなわち、非経済的目標を掲げる活動については、事業間の内部補助関係から得られる資金が活動の上限を制限するため、会計的な業績指標と報酬体系は連動させることが難しい。このため、既往の研究成果によれば、会計数値が報酬額の決定に与える影響は抑制すべきである。しかし、その一方で、固定給だけではなく、会計数値以外の客観的指標、さらには主観的業績評価を組み合わせた業績連動給など、複数の代替的な報酬制度を検討する余地は残されているので、留意が必要である。

4. 農業会計におけるセグメント別 P/L の考え方

（1）利益の安定性に基づくセグメント分類の意義

多様な経営活動を営む農業経営は、それぞれの経営活動の収益性も多様である。財務的には、低収益事業は高収益事業から内部補助を受けなければ活動が成り立たない。低収益事業の活動量は、高収益事業からの内部補助の金額という制約を受けることになるため、内部補助が長期的に安定的に確保できることが、安定的な活動の前提となる。したがって、低収益事業の活動量は、高収益事業から安定的に確保できる利益水準の中で予算する必要がある。

安定的に確保できる利益とは、過去の経験の中から変動幅の大きい利益と小さい利益に分け、変動幅の小さい利益のことを指す。変動幅の大小の分類は、過去の収益と費用の実績に基づいて判断する。科目ごとに安定している収益と費用、不安定な収益と費用の4つに分類することになるが、安定と不安定の閾値の設定は難しい。何年程度の安定性をもって安定と不安定を区分するか、どの程度の収益と費用の振れ幅やばらつきをもって安定と不安定の区分とするかは一概に決められない。実務として区分に着手する際には、経営計画の計画期間を一つの目安とし、計画当初の純資産量とその期間における期待収益とを比較して許容できる損失額を安定と不安定の目安として設定し、試行錯誤的に精度を向上させる必要があるだろう。

表 5-5 発生原因ごとに見た費用と収益の安定性（例）

	安定的	不安定
収益	<ul style="list-style-type: none"> ・ 安定した価格の農産物の販売収入 ・ 複数期間にわたる補助金収入 ・ 収益の安定化を意図した多角化による収入 ・ 親会社等からの安定的な資金援助 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 価格が不安定な農産物の販売収入 ・ 短期間の補助金収入 ・ その他一時的な収入 ・ 受贈益
費用	<ul style="list-style-type: none"> ・ 農産物の生産費用 （直接費等、発生に規則性が認められるもの） ・ 複数期間に及ぶ補助金事業の経費 ・ 減価償却費 ・ その他の固定費 ・ 不採算事業の経費 ・ 負債利子 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 発生が予想できない損失 （天災・販売価格の急落等による） ・ 短期的な補助金事業の経費 ・ その他、発生に規則性が見られない費用

表 5-5 は、筆者の主観に基づき、科目ごとにその発生の安定性を整理した表である。この表は、収益と費用の因果関係の把握が十分できず、精緻な原価計算ができない状況を前提とする。原価計算は、収益に貢献した財貨の消費を集計することがその本質とされており、事業環境が安定的で投資とリターンの関係が経営戦略に基づき設計されたものであれば、原価計算に裏付けられた営業利益は精度の高い投資効率の指標となりうる。ところが、農業においては、例えば、耕作した農産物が天災により収穫できない場合のように、その農産物の育成に投じた費用が結果的に損失に転化し、資本で補填することになる可能性がある。また、採算度外視の事業を持っている農業経営も存在する。このように、農業では特にこうした結果的に短期的な収益にまったく貢献しない費用が不可避免的に発生することを特に意識する必要がある。こうした収益に貢献しない費用を把握することは容易ではない。事後的に実際原価計算を行うとしても、実現した収益に貢献した費用と貢献していない費用の科目と額の区別を合理的に説明することは容易ではなく、いわんや事前に収益に貢献する費目を特定することはより至難の業である。これま

で農業においては、短期的な収益に貢献しない費用が不可避免的に発生する程度を経験的に把握してきたが、これらが会計情報として明示的に表現できれば、必要な資本水準を見極める効果的な目安となる。

経営活動は、事業活動単位で営まれているため、これら科目ごとの分類では、実用性の観点から不十分と考えられる。農業では、結合原価や共通費のようなジョイントコストが発生するので²⁵⁰、活動量の増減が投資とリターンの関係に与える影響がわかりにくい。そこで、各事業別の活動量と利益の感応度が把握しやすい分類を採用することで情報の改善を図ることができる。一つの例として、活動量の指標として売上高を用いた場合、売上高から変動費を差し引いた限界利益がその感応度の目安となる。さらに、限界利益から個別固定費を差し引いた貢献利益が、一つの事業の活動を一期間継続した場合の感応度の指標となる。個別事業の売上高に対する感応度が低い費用として共通固定費が存在する。共通固定費の中でも、全事業に共通する固定費と全部ではない複数の事業にのみ共通する固定費が存在するので、意思決定の及ぶ範囲ごとにセグメントを設定する必要がある。

表 5-6 においては、米、条件不利地の作業受託、販売、の三つの事業を営んでいると仮定し、直接原価計算によるセグメント別の損益計算書 (P/L) を例示したものである。直接原価計算によるセグメント別 P/L では、コストベヘイビア (原価態様) が売上按比例しない共通固定費①②が各事業の下部に位置している。投資意思決定の単位で利益の感応度を表示するために、固定費だけを別のセグメントとした場合、セグメント別 P/L は、表 5-7 のような様式になる。

²⁵⁰ 大蔵省企業会計審議会「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書」, 1962. 8. 7, 連続意見書第四 棚卸資産の評価について, 第一 企業会計原則と棚卸資産, 二 取得原価基準, 3 修正売価の適用において, 「農産品(米麦等)については, (中略) 費用がジョイント・コストとして発生するために生産品原価の計算が必ずしも容易でない上に, 原価計算能力をもたない小規模経営が多いことなどの理由に基づき, 期末の手持品(成長途上のものを含む。)の評価に修正売価を適用することが認められている。」

表 5-6 直接原価計算によるセグメント別利益計算

	米	作業受託	販売
I.売上高	10,000	8,000	28,000
II.変動費	8,000	7,000	20,000
限界利益	2,000	1,000	8,000
III.個別固定費	1,000	1,500	2,500
貢献利益	1,000	▲500	5,500
IV.共通固定費①※	1,500		0
営業利益①	▲1,000		5,500
V.共通固定費②※			3,000
営業利益②			1,500

※ 共通固定費①は、米と作業受託の2つの事業に共通して発生する固定費である。また、共通固定費②は、全ての事業に共通して発生する固定費である。

表 5-7 の様式では、利益のドライバーという視点から、売上高など単一セグメントの意思決定でコントロールできる利益と、複数セグメントの意思決定でコントロールする利益に分けて表示をしている。この数値例は、営業利益②の最大化は、米と作業受託のセグメントを廃止することで達成できるが、それは同時に、農業から撤退することにほかならない。ここで、作業受託を内部補助関係で維持しようとする経営方針が存在する場合は、資金を補助してくれる販売事業のような安定的な事業が必要となる。さらに、新たな条件として、一時的な収入を中心に構成される「その他」セグメントがこのほかに存在したとしよう。しかし、利益の持続性が予測できないセグメントは、内部補助の財源としては起用しにくく、むしろ、損失の発生の懸念があることから安定性を見極めには慎重さが必要であろう。

表 5-7 共通固定費を単独のセグメントに区分した場合のセグメント別利益計算

主なドライバー	単一セグメント (収益または時間に依存)			複数セグメント (時間に依存)		その他 (なし)
セグメント	米 (a)	作業受託 (b)	販売 (c)	a・b 共通	全事業 共通	その他
I.売上高	10,000	8,000	28,000	0	0	2,000
II.変動費	8,000	7,000	20,000	0	0	1,000
限界利益	2,000	1,000	8,000	0	0	1,000
III.個別固定費	1,000	1,500	2,500	0	0	500
貢献利益	1,000	▲500	5,500	0	0	500
IV.共通固定費①	-	-	-	1,500	0	0
営業利益①	-	-	-	▲1,500	0	500
V.共通固定費②	-	-	-	0	3,000	0
営業利益②	-	-	-	▲1,500	▲3,000	500

ここで得られる重要な点は、会計上重要な概念である費用と収益の対応は、ジョイントコストを多く含む農業会計においては、限界利益あるいは貢献利益の水準までにその効果を発揮し、全部原価は事業ポートフォリオの選択という意思決定にはそれほど有用でない点である。また、作業受託事業の損失と販売事業の利益の関係には直接的な因果関係がないが、「作業受託事業がロケーションの改善など「共通価値の形成」を通じて販売事業の利益に貢献している」という相関関係の存在が観測（あるいは実感）できるのであれば、安定的な利益構造を設計するうえで、利益のドライバーによって区分されたセグメント別 P/L に一定の効果が期待できる。

(2) 結合した収益・費用の分割の考え方と手法

多様な経営活動を行う農業会計では、利益の安定性をセグメントの分割基準に据えたセグメント別 P/L が有望であることをすでに述べた。しかし、多様な経営活動を営む農業経営にとっては、農産物と非農産物の間にジョイントコストが生じるケースや、非農産物の

付加価値が農産物の価格に転嫁・反映しているケースを想定する必要がある。一つの取引から発生した収支が複数の事業の損益として帰属する場合を想定し、これらの費用・収益の分割の必要性、必要とされる分割の精度、分割の手法について考察したい。

結合性²⁵¹の概念は、農業の多面的機能の議論に限らず、農業における経営活動の多様化の考察にも当てはまる。結合性を会計的にとらえると、農産物の生産を行うことによって、農産物から利潤（または損失）を生むと同時に、非農産物に関する損益も同時に発生する。結合性は、連產品の結合原価の会計的な取り扱いの論点を連想させる。連產品は、農産物の生産と同時に非農産物の生産が同時不可避的に発生するものである。連產品における結合原価は、応能負担原則に基づき分割することが一般的であるが、市場価格がない多面的機能のような非農産物のコストの測定は、農業会計に独特な論点である。また、結合性に関する会計的な論点としては、部門共通費や結合原価分割後に発生する追加コストなどの増分原価の測定がある。この場合は、農業生産活動に伴って不可避的に発生するものではない点において、連產品とはその意義が異なる。しかし、結合性はしばしば範囲の経済を伴い、農産物と非農産物を同時に生産した方が単独で生産するよりも効率的で、両者を市場に供給する場合には、それまでの農産物単独のコストであったものの一部が農産物と非農産物の共通費に変化する。この際に、共通費の分割やその後の追加コストなどの増分原価の測定が論点となる。農業の多面的機能をめぐる会計では、結合原価や共通費のようなジョイントコストの発生が不可避であり、従来の考え方では多面的機能のコストを算定することは不可能である。

このことは、いわゆる多面的機能とよばれる農業生産活動に付随する機能について、その収益性の観点から考察するとよりわかりやすい。農業は、経済財（＝農産物）と多面的機能による効用（＝非農産物）を生み出している。多面的機能は、経済財だけではなく、公共財、準公共財、クラブ財など（以下、「非経済財」と呼ぶ）を同時に提供できる可能性がある（OECD[2001]²⁵²）。非経済財の生産は、料金水準の設定とその徴収手段の整備が難しいことがよく知られており、農業が生み出す非経済財も例外ではない。さらに料金の設定の考え方と徴収手段が確立したとしても、料金の分割（帰属先の事業の判定）と会計測定

²⁵¹ 前掲、莊林[2013]。結合性とは、農産物と非農産物の生産プロセスの技術的一体性のことであり、一方の生産量が他方の生産量に何らかの影響をもたらす関係にあることを示す用語である。結合性はしばしば範囲の経済性を伴い、範囲の経済性が強い場合は、農産物と非農産物双方の供給が正当化されるが、範囲の経済性が存在しない場合は、農産物と非農産物を同時に供給する経済的な意義はなく、双方別々に供給の是非を意思決定することが合理的である。

²⁵² OECD『OECDレポート 農業の多面的機能』、食糧・農業政策研究センター国際部会、2001。

の方法がその次の課題として浮上してくる。非経済財の生産活動を支える資金の調達、対価の徴収、補助金の受け入れ、借入、寄付などの資金調達が考えられる²⁵³。非経済財に対して支払われた資金を会計的に表示する場合は、その資金が帰属する事業を特定するために、①資金を提供する対象（どの事業に）と、②資金の金額（いくら）の二つの情報が必要となるが、非経済財に対する補助金以外の資金は、この 2 つの情報を明確な形で知る機会ほとんどない。農業の多面的機能の供給は、適切な料金の徴収ができない場合、農産物と多面的機能のジョイントコストに対して応能負担原則による分割手法を適用できない。このため、料金の徴収が不完全で、かつ、ジョイントコストの按分が不完全であることから、非農産物原価の網羅的・合理的な集計は望めず、現実的には追加コストなどの部分原価を集計するに止まらざるを得ない。

それでは、会計の役割として、組織をコントロールする手段に注目した場合²⁵⁴、部分原価情報に役立ちは認められるであろうか。マルチタスクの業績評価は、その測定が不完全であっても、指標が多い方が情報の価値が改善されることはすでに述べたとおりである。農業会計の利益は、強固な因果関係に裏付けられた費用収益の対応によってのみ計算されるものではないので、事業ポートフォリオを構成する事業間の利益と損失のバランスが安定かどうかとも重要な指標となる。本章で提案するセグメント別P/Lは、セグメント分割基準や測定基準が主観的・恣意的であるため、直ちに外部報告に用いるには向かない。しかし、モラルハザードを是正（経営資源の配分の効率性と報酬水準が連動するようにすること）するための内部管理手法としてセグメント別P/Lを用いることは、プリンシパルの要求と合致するであろう。

結合性を持つ農産物と非農産物（以下、「結合物」と呼ぶ）に対するセグメント別P/Lの適用にあたって、セグメントが成立する要件は、「収益>0 または費用>0」の場合である。各セグメントの収益の測定は、農産物に帰属する部分と非農産物に帰属する部分を測定する必要がある。なぜなら、結合物は、例えば、農産物の代金の中に環境保全活動に伴うプレミアムが上乗せされているからである。しかし、結合した収益の内訳を知ることができない場合、擬制的な按分は不要である。セグメント別P/Lのねらいは、投資とリターンの因果関係が説明できる利益を損益計算書上で表示し、セグメント利益とセグメント損失の相関関係を推定しやすくすることにある。よって、結合物の収益が分割できない場合は、

²⁵³ 古市雄一郎「非営利組織の情報開示と資源の源泉の関係」、『非営利法人研究学会誌』, 2008. 10, p. 111.

²⁵⁴ 藤井秀樹『非営利組織体のコントロールと会計の役割』, 組織科学, 白桃書房, 1998.

改善の方法として、その全額をセグメントの存否の判断基準として利益の多寡があまり重要視されないセグメントに帰属させることで拙速な意思決定を抑制することが考えうる。なお、ジョイントコストを応能負担原則で分割する場合は、非農産物の価格情報が必要となるため、非農産物が私的財またはクラブ財であること（排除可能性）が要求される。しかし、結合物のコストベヘイビアは、結合物の価値よりも生産量に連動することから、両者を分割してもセグメントごとの利益の変化を複雑にするばかりであり、応能負担原則の適用はあまり効果的ではないことから、非農産物に市場価格が存在すること（排除可能性）は、考察に際して実はあまり重要でない。また、結合物の収益・費用がまったく分割不能の場合は、セグメント別 P/L の適用ができないか、ということと必ずしもそうではない。非農産物を生産するために、追加投資や追加支出をしている場合が適用可能な例である。追加投資は、結合物の生産の意思決定からある程度独立した意思決定に基づく。追加投資のセグメントを設置し、追加投資がもたらす利益の圧縮（損失）を農産物セグメントの貢献利益と対応させることができる。

5. 経営目標の多様化と農業経営の展望

本章では、多様な経営活動に対応した業績評価指標のあり方（①多様な利益目標にあわせた会計方針の適用を可能にする方法、②農業生産における費用と収益の対応水準の向上の方法）を考察した。その結論として、経営活動ごとの収益性の違いによって、損益セグメントを分割することを提案した。そのうえで、収益性の高い事業セグメントには、直接原価計算を適用することで、費用と収益の対応水準を改善することが可能となる。また、収益性の低い事業セグメントには、費用認識が収益に先行するような保守的な会計方針を採用して損失の察知に役立てることが可能となる。

今日的な農業経営は、範囲の経済やリスク管理の観点から複数の事業（収入源）を持ち、事業ポートフォリオを形成している事例が数多く見られる。ある事業から得られた利益と別の事業から生じた損失との間には、範囲の経済を前提とした因果関係は存在しうるが、その因果関係は多分に互恵的である。そのため、各事業の利益・損失は、収益と費用のような一対の関係として捉えるのではなく、並列的な関係にある。各事業の利益や損失が規則的・安定的に発生しており、相関関係が期待できる場合は、費用と収益の対応関係とは異なる方法で安定した利益構造が設計できる。すなわち、安定的な発生態様をもつ科目と不安定な発生態様をもつ科目を区分して集計し利益を計算することにより、安定的な利益

指標と不安定な利益指標をそれぞれ把握することができる。安定的な利益指標は、内部補助関係（事業ポートフォリオ）の設計に貢献し、不安定な利益指標は、利益の変動要因（攪乱要因）として、経営の健全性を保つために必要な純資産量の目安とすることができる。実務上存在する手法の中では、まさに、直接原価計算が、この発想に近い利益計算の方法であり、農業会計への応用が期待できる。

農業会計におけるセグメント別 P/L の目的は、利益と損失の安定的な内部補助関係の設計にある。元来、セグメント会計は、コングロマリットに温存されている低収益事業の情報開示を目的としている。セグメント会計は、組織のミッションとして低収益事業を運営する NPO 法人において、低収益事業のリスクを把握する手段の一つとなっている。低収益事業のリスクを抱えることは農業経営においても同様である。セグメント会計を農業会計の一手法として採用することで、農業経営は低収益事業のリスクをコントロールする目安を得ることができる。

さらに、農業経営では、セグメント別 P/L と直接原価計算を組み合わせることで、労務管理や報酬体系の設計にも効果が期待できる。限界利益や貢献利益といった利益指標は、営業利益と比較して、経営活動の量に対してより感応的である。このため、経営活動と利益がよりよく連動するセグメントに対し業績連動給を適用することの納得感を高めることができる。その一方で、経営活動と利益が必ずしも連動しないセグメントに対して、別の業績評価指標を適用する意図を説明することができる。

セグメント別 P/L には課題もある。農産物と非農産物の結合物の損益の分割方法である。農業会計におけるセグメント別 P/L の計算では、結合物の損益が完全に分割できないため、費用と収益の因果関係が十分に観察できないことが想定される。しかし、それをもってセグメント別 P/L の効果が全くなくなるわけではない。測定が可能な範囲で費用と収益、あるいはその一方や一部だけでもセグメント単位に分類表示できる損益があれば、利益や損失の源泉を部分的に区分して把握できるようになり、情報の追加的な価値は存在する。

終章 農業会計の特徴と展望

1. 農業会計の特徴

農業会計の歴史は古く、さまざまなスタイルの農業簿記が開発され実践されてきた。農業の営みは時代により姿を変え、農業会計学もまた、時代々々の農業の姿にあわせた会計のあり方を模索し続けている。本論文では、農業会計をとりまく環境のうち、時代の変化に影響を受けにくい普遍的な前提条件を農業会計の特徴として取り出すことに注力した。日本における農業会計の特徴は、①農業の収益性の低さと不安定性（産業的特質）、②生産期間の季節性や生産プロセスの結合性（技術的特質）、③利潤以外の多様な経営目標（主体的特質）という三つの制約条件下に置かれている点である。これら三つの特徴が、農業で厳密な期間損益計算を用いる際の制約であったとみられる。ところが、農業においては、経営を存続するために損失に対処し、コントロールすることが重要な経営課題でありつづけてきた。すなわち、農業会計では、企業会計のような分配利益計算が主な目的ではなく、損失の計算が重要な目的のひとつであり、今後も農業会計学が追求すべき重要なテーマである、というのが本論文の結論である。以下、この結論の背景を要約しよう。

第一に、産業的特質としての収益性の低さと不安定性は、日本農業の歴史から見ることができる。戦前戦後を通じて日本農業は総じて経営規模が小さく、農業生産は自然環境や市場動向、さらには農業従事者のライフサイクルにも左右されることから、安定的に経営資源を投下しても、安定的な利益が期待できない。このため、農家経営は、たとえば生活費の節約や農外収入による費用補填のように、企業経営とは異なる損失吸収メカニズムによって維持されてきた。その結果、伝統的な農業簿記では、家計と経営の分離をせずに、農家経済全体の経済力を把握するスタイルが主流であった。今後伝統的な農家経営だけでなく、企業経営の数がますます増えてくると見られるが、いかなる形態の農業経営であっても常に損失への備えが必要な環境におかれていることは変わらぬ状況である。このような農業の産業的特質を踏まえると、農業における業績評価は、短期的な利益ではなく、複数年にわたる経常的な収益力と、短期的な損失を受容できる財務的健全性が業績指標としてより重要である。

第二に、技術的特質としての生産期間の季節性や生産プロセスの結合性は、原価計算

を用いない限り、費用と収益の対応関係を希薄にする。一つの生産活動から同時に複数の生産物を生み出すプロセスを有し、かつ、生産期間に季節性を有する農業では、本格的な原価計算を行わない限り、費用と収益を一对一の明瞭な対応関係に表現することは極めて難しい。ところが、一年以上の営業サイクルを有し、短期的な投資とリターンの因果関係を明瞭に説明できない保険業、工事契約、林業のような業種では、営業サイクルの完了を待たずに利益計算をせざるを得ないため、見積による損益計算と見積誤差の処理を行う予算管理的な手法を通じて財務報告の適時性を優先する（第二章）。このような予算会計的な手法は、確定的な利益情報が計算できない環境下において、資源の浪費を抑制するために有効な手段である。実際に、農業会計では、収益認識の場面では収穫基準（第三章）が、費用の測定では即時費用処理（第四章）、という実務が存在した。これらの方法は、結果的に利益を圧縮する要因（損失）を早期に確定することになることから、その後の資源の浪費を抑制するという副次的効果を得ることができる。

第三に、主体的特質として、多面的機能や地域貢献、さらには農業経営者の信念など、所得のための農業とは一線を画す活動が、農業経営という器を通じて一体的に行われている場合、利益や所得といった指標では一概に成果の評価ができないという制約がある（第一章）。家族農業経営の柔軟性や強靱性に関わる先行研究によれば、家族農業経営が農業生産とそれ以外の活動を同時に内包していること自体が、経営の柔軟性や強靱性の裏付けとなっている。つまり、費用と収益の対応水準が希薄となる背景は、単に営業サイクルと会計期間の関係によるものだけではなく、農業経営そのものが、利潤や所得のような経済的目標に加え、多面的機能や地域貢献など非経済的な経営目標を内包している点にある（第二章）。なるほど、伝統的な農業会計においては、農業生産以外の活動に伴う収支は、農業経営の収支の一部として内包されてきた。たしかに、農業生産から発生するコストに対して即時費用処理のような保守的な会計方針を採用することで（第四章）、利益がフリー・キャッシュ・フロー（FCF）により近い値を示すようになる。このような保守的な会計方針は、利益に自己資金で事業活動を継続しているかどうかの指標として機能を与え、不採算事業の無制限な拡大に一定の歯止めがかける役割を与えているものとみられる。

これらの三つの制約条件の下で、農業会計は、①収益の不安定性の克服、②経済的資源の浪費の抑制、③不採算事業のコントロール、という役割に寄与している。これらの役割を果たすために重要となる会計的指標は利益よりもむしろ損失である。損失の発生

は、利益の分配とは異なり、責任の所在を明らかにせねばならないだけでなく、事業継続の経営意思決定や損失補填財源の確保などの追加的行動が必要となる。このため、損益の対応関係（原価計算）から得られた真の利益（損失）と、損益の非対応によって計算上一時的に生じた利益（損失）を区別して把握することが、会計として財務的な健全性を保つうえで重要な役割である。

2. 農業会計の展望

農業会計は、元来、単作経営のみならず複数の部門や作目を同時に生産する農業も対象とするため、努力と成果の関係が複雑である。さらに、経営多角化や六次産業化、補助金事業の例にもみられるように、経営活動の範囲は農業だけに止まらない。農業は歴史的に見ても収益性の低い産業であることから、事業ポートフォリオ全体での収益性の確保が経営上重要なテーマである。しかし、事業ポートフォリオ全体の調和によって獲得する利益は、努力と成果の関係が複雑すぎて、費用と収益の因果関係に置き換えて表現することはいささか困難である。そこで、本論文では、原価計算による利益計算に固執せず、農業会計の発展すべき方向を展望した。農業会計の重要な使命は、損失の原因を把握して、長期戦略的に許容している損失と単なる資源の浪費を選別し、経営体力が許容する範囲内に損失をコントロールすることである。こうした目的意識に立つ場合、費用と収益の対応関係にとらわれずに、費用と収益をそれぞれ独自に認識・測定し、相互の因果関係が明瞭に説明できるものだけを対応させ、対応関係のない費用と収益は純資産量が許容する範囲内で収入と支出のバランスが取れていればよいことになる。

農業経営が健全な状態で継続していくためには、収入と支出のバランスが確保されていることが一つの要件となる。近い将来に損失の発生が見込まれる場合は、損失を補う収入を早期に手当てすることが重要である。もっともシンプルな将来損失の回避行動は、事業内容や生産物の変更、生産量・生産割合の変更である。このとき回避すべき短期的な損失の指標は、売上高や生産期間のような経営活動の量に比例して増減する利益指標である。こうした利益指標は、売上高や生産期間の増減を通じてコントロールできる損失の範囲を把握するのに役立つ。一方、経営活動の量に対して感応的ではない費用や収益は、それぞれ独立して集計し、その発生態様（科目ごとの発生額や発生期間）の分析・予測を通じて収支のバランスの設計へ役立てる。

このように、規則的・安定的な発生態様をもつ科目と不規則・不安定な発生態様をもつ

科目を区分して集計し損失を計算することで、損失の発生態様の予測性を高めることができる。安定的な利益指標は、資金的な内部補助関係（事業ポートフォリオ）の設計に貢献する。また、不安定な利益指標は、利益の変動要因（攪乱要因）として、経営の健全性を保つために必要な純資産量の目安とすることができる。これらは、旧知の手法で実践することができる。実務上存在する手法の中では、直接原価計算が、この発想に近い利益計算の方法であり、農業会計の分野でさらに研究を深めるべき分野である。

収支のバランスのコントロールは、費用・損失と収益・利得の因果関係が見いだせなくても、利益の形成にあたって範囲の経済やリスク管理の観点から相互に結びつきがあればそれを頼りに、資金的な内部補助関係を安定的に設計することにほかならない。資金的な内部補助関係の把握は、古くはコングロマリットにおけるセグメント会計の議論に始まり、身近な論点としては NPO 法人の収益事業の取り扱いに至るまで、経営規模の大小に関係なく低収益事業をコントロールするうえで重要な論点の一つであり、農業会計においても取り上げるべき重要な論点である。

さらに、農業会計では、セグメント別 P/L と直接原価計算を組み合わせることで、労務管理や報酬体系の設計にも効果が期待できる。限界利益や貢献利益といった利益指標は、営業利益と比較して、経営活動の量に対してより感応的である。このため、売上高や生産期間などの経営活動と利益がよりよく連動するセグメントに対し業績連動給を適用することの納得感を高めることができる。

3. より優れた経営管理に向けて

本論文で取り上げたセグメント別 P/L や直接原価計算にも課題が残されている。その農産物と非農産物の結合物に関する費用・収益の分割方法である。例えば、農産物の生産を行なうだけでなく優れた景観を有する観光農園の場合、景観から生じる利益だけを独立して認識・測定することは極めて困難である。なるほど範囲の経済を企図した農業経営においては、「農業+景観＝観光農場」という単純な図式での会計的表現は難しい。そこで本論文では、景観を農業に付随するものと捉え、農業とそれ以外の事業の主従関係を前提とした会計的表現を提案した（第五章）。すなわち、第一に、コア・ビジネスとしての農業の貢献利益を計算し、第二に景観整備に伴う増分損益のうち測定可能なものだけを集計する。第三に農業と景観双方に共通して帰属する損益を前二者から独立して計算したうえで農業の貢献利益と合わせて意思決定に役立てる、という方法である。この方法によれば、少な

くとも景観の維持を中止し，観光農園から一般の農園に変更すべきかどうかの意思決定には役立つが，アウトプットと各セグメントの関係が理解しやすい表示方法については，より一層の工夫が必要であろう．

＜参考文献＞

1. 阪本安一「会計学の前提と会計の公準」,『企業会計』,1966.9.
2. 新井清光『会計公準論 (増補版)』,中央経済社,1978.
3. 阿部亮耳「会計公準, 会計原則と農業会計」,『現代農業会計論』,富民協会,1990.
4. 稲本志良「農業会計理論の対象としての家族経営」,『農業計算学研究』,第18号,1985.
5. 近藤康男『農業簿記学』,日本評論社,1938.
6. 倉田貞『新版複式農業簿記』,大明堂,1979.
7. 山田稔「農業複式簿記の社会経済学的研究」,『千葉大学園芸学部学術報告』,第40号,1987.
8. 大槻正男『農業簿記原理』,高陽書院,1941,または『昭和前期農政経済名著集⑩ 農業生産費論考 農業簿記原理』,農文協,1979.
9. 小家龍男「わが国における農業簿記学の展開ーその方法論に関する考察」,『農業研究センター報告』Vol. 1,1983.
10. 菊地泰次『農業会計学』,明文書房,1986.
11. 常秋美作『農家経済と会計』,農林統計協会,1992.
12. 吉野宣彦『家族酪農の経営改善』,日本経済評論社,2008.
13. William A Paton & A.C.Littleton,An Introduction to Corporate Accounting Standards,1940,American Accounting Association, 中島省吾訳『会社会計基準序説』森山書店,1953.
14. 阿部亮耳『農業経営複式簿記』,明文書房,1972.
15. 加用信文「農業複式簿記の理論的構造」,『農村研究』,第37号,1973.9,『昭和後期農業問題論集18 経営計画論・簿記論』,農文協,1983.
16. 阿部亮耳「ペイトン教授の農業会計に関する所論について」,『農業財務会計論』,1974.
17. Reed K Storey & Sylvia Storey , The Framework of Financial Accounting Concepts and Standards , FASB Financial Accounting Series , Special Report, 1997, (財)企業財務制度研究会訳『財務会計の概念および基準のフレームワーク』,中央経済社,2001.

18. 小倉栄一郎「農業会計研究上の若干問題」,『会計』,第58巻第2号,森山書店,1950.8.
19. 杉村道男「農業会計における資本循環過程」,『会計』,第94巻第3号,1968.9.
20. 馬場英夫「価値移転の問題に関する一考察 ―農業簿記理論上の基本問題―」『金沢経済大学論集』,第10巻第1号,1976.8.
21. 菊地泰次研究代表『「農業会計原則」の定立に関する研究―昭和54・55年度文部省科学研究費研究成果報告書―』,1981.
22. 小家龍男『農業簿記 自立化のために』,明文書房,1980.
23. 八巻正「農業法人経営における資金管理法―資金運用表の適用―」,『北陸農試農業経営研究資料』,第39号,1992.2.
24. 山岸高信「大規模水田作営農集団における財務管理の特徴」,『農業研究センター経営研究』,第30号,1995.5.
25. 山岸高信「土地利用型農業経営における財務の安定性―月別の収入・支出構造の分析による接近―」,『農業研究センター経営研究』第35号,1996.12.
26. 天野哲郎『農業経営のリスクマネジメント―畑作・露地野菜作経営を対象として―』,農林統計協会,2000.
27. 楠本雅弘『複式簿記を使いこなす―農家の資金管理の考え方と実際―』,農文協,1998.
28. 二川智恵・古塚秀夫「自計式農家経済簿に基づくキャッシュ・フロー計算書の作成方法に関する研究」,『農林業問題研究』,第158号,2005.6.
29. H.Thomas Johnson & Robert S Kaplan, RELEVANCE LOST:THE RISE AND FALL OF MANAGEMENT ACCOUNTING, Harvard Business School Press,1988,鳥居宏史訳『レバレンス・ロスト―管理会計の盛衰―』,白桃書房,1992.
30. Thaer, Albrecht Daniel, Grundsätze der rationellen Landwirthschaft, 1837, アルブレヒト・テーア著; 相川哲夫訳『合理的農業の原理 上巻』§246, 農山漁村文化協会, 2007.11.
31. 阿部亮耳「農業経営と農業簿記」,『現代日本の農業経営』,富民協会,1980.
32. 家串哲生『農業における環境会計の理論と実践』,農林統計協会. 2001.
33. 関根久子「農業における環境会計導入の可能性」,農業経済研究 別冊,日本農業経済学会論文集 2003, 2003.11.30.

34. 佐々木市夫「農業経営における社会的責任と新会計」,『農林業問題研究』,第 44 巻第 3 号,2008.
35. 香川文庸・小田滋晃「農業経営の社会的責任とアカウンタビリティ」,『農林業問題研究』,第 44 巻第 3 号,2008.
36. 香川文庸「農業経営の社会的責任と会計」.稲本志良編集代表『農業経営発展の会計学』,昭和堂,2012.
37. 香川文庸「農業経営による情報開示のインセンティブ-会計コミュニケーション論に基づくアプローチ」,『生物資源経済学』,VOL. 14, 2009. 3.
38. 四方康行・北田紀久雄「農業経営における環境会計の展望」,『農林業問題研究』vol. 44 No. 3,2008. 12.
39. 戸田龍介編著『農業発展に向けた簿記の役割 農業者のモデル別分析と提言』,中央経済社,2014.
40. Eliyahu M. Goldratt” The Haystack Syndrome” ,1990. (エリヤフ・ゴールドラット著,三本木亮訳『ゴールドラット博士のコストに縛られるな!』,ダイヤモンド社,2005.)
41. William A Paton & A.C.Littleton,An Introduction to Corporate Accounting Standards,1940,American Accounting Association, 中島省吾訳『会社会計基準序説』,森山書店,1953.
42. 阿部亮耳「ペイトン教授の農業会計に関する所論について」,『農業財務会計論』,1974.
43. 海老原崇「収益と費用の対応,利益のボラティリティ,利益の将来キャッシュフロー予測能力の関係」,『武蔵大学論集』,第 57 巻第 1 号,2009. 8
44. (社)生命保険協会発行「生命保険会社のディスクロージャー虎の巻 2007 年版」,2007.
45. 吉野智市『生命保険会計 2004』,財団法人生命保険文化センター,2004.
46. 新日本有限責任監査法人編『業種別会計実務ガイドブック』,税務研究会出版局,2011.
47. 井上由扶『森林経理学』,地球社,1974.
48. 丸山佳久「持続可能な森林管理のための環境会計の構築」,人間環境学研究 5(1),2006. 9. 29.

49. 丸山佳久「森林・林業における原価計算の導入・実施を通じた経営改善の方法」,
一般社団法人日本経済調査協議会「未来を創る森林産業改革委員会」最終提言『真
に持続する森林経営を実現するための 5 つの提言～森林資源管理から, もうかる
森林産業へ～』(2012. 6. 18), 講師講演録第 8 章, 資料 11.
50. 野中郁江『国有林会計論』, 筑波書房, 2006. 7.
51. FFR+編著『リスク計量化入門 VaR の理解と検証』, 金融財政事情研究会, 2010.
52. 森本祐司『【全体最適】の保険ALM』, 金融財政事情研究会, 2011.
53. 清水徹朗「農業所得・農家経済と農業経営—その動向と農業構造改革への示唆」,
『農林金融』, 2013. 11.
54. 高松和幸「NPOの会計制度と予算管理」, 『月刊公益法人』, Vol. 31 No. 1, 2000.
55. 高松和幸「NPOの特性と経営管理」, 『月刊公益法人』, Vol. 30 No. 12, 1999.
56. 佐藤紘光編著『契約理論による会計研究』, 中央経済社, 2009.
57. 金沢夏樹『農業経営学の体系』, 地球社, 1978.
58. 岩本泉「現代農業における家族経営の論理」, 『農業経営研究』, 第 50 巻第 4 号,
2013. 3.
59. 内山智裕「日本型パートナーシップ経営の制度的課題とその実態」, 『農業経営研
究』, 第 37 巻第 1 号, 1999. 6.
60. 薦谷栄一「水田稲作における担い手問題と法人経営」, 『農林金融』, 2013. 9.
61. 竹内重吉・南石晃明「企業農業経営の現状と特徴—文献レビューによる分析—」,
日本農業経営学会編『次世代土地利用型農業と企業経営—家族経営の発展と企業
参入—』, 養賢堂, 2011. 8.
62. 迫田登稔「農業における「企業経営」の経営展開と人的資源管理の特質—水田作
経営を対象として—」, 日本農業経営学会編『次世代土地利用型農業と企業経営—
家族経営の発展と企業参入—』, 養賢堂, 2011. 8.
63. 渋谷往男「農業における企業参入の分類とビジネスモデル」, 日本農業経営学会編
『次世代土地利用型農業と企業経営—家族経営の発展と企業参入—』, 養賢堂,
2011. 8.
64. 金岡正樹「畑作における企業農業経営の現状と課題—契約生産と人的資源管理へ
の取組み—」, 日本農業経営学会編『次世代土地利用型農業と企業経営—家族経営
の発展と企業参入—』, 養賢堂, 2011. 8.

65. 佛田利弘「農業における「企業経営」の実態と課題—経営実務の視点から—」, 日本農業経営学会編『次世代土地利用型農業と企業経営—家族経営の発展と企業参入—』, 養賢堂, 2011. 8.
66. 金岡正樹「家族経営の展開と経営管理問題」, 日本農業経営学会編『次世代土地利用型農業と企業経営—家族経営の発展と企業参入—』, 養賢堂, 2011. 8.
67. 鬼頭功・淡路和則「水田作受託による企業農業経営の展開と課題—条件不利圃場の受託と地域での信頼形成—」, 日本農業経営学会編『次世代土地利用型農業と企業経営—家族経営の発展と企業参入—』, 養賢堂, 2011. 8.
68. 加藤譲『農業金融論』, 明文書房, 1984.
69. 稲本志良「『新しい農業経営』の理論的課題」, 『農業経営研究』, 第 38 巻第 4 号, 2001. 3.
70. 河野靖・南石晃明「建設企業の農業参入事例と地域農業における役割—生産管理革新に着目して—」, 日本農業経営学会編『次世代土地利用型農業と企業経営—家族経営の発展と企業参入—』, 養賢堂, 2011. 8.
71. 金岡正樹「家族経営の展開と経営管理問題—主に労務管理を中心として—」, 『農業経営研究』, 第 50 巻第 4 号, 2013. 3.
72. 阿部亮耳『農業財務会計論』, 明文書房, 1974.
73. 国際会計基準書第 41 号『農業』
74. 企業会計基準委員会「日本基準と国際会計基準とのコンバージェンスへの取り組みについて—C E S R の同等性評価に関する技術的助言を踏まえて—」, 2006. 1. 31, 『季刊会計基準』, 税務研究会出版局, 2006. 6.
75. 注解所得税法研究会編『四訂版注解所得税法』, 大蔵財務協会, 2004.
76. 税法と企業会計原則との調整に関する意見書（小委員会報告）（経済安定本部企業会計基準審議会中間報告;1952. 6. 16）, 1952.
77. 財務会計基準機構『調査研究シリーズ No. 3 収益認識に関する調査』, 2003. 8.
78. 万代勝信「財産（変動）概念への計算構造論的接近(六)」, 『會計』, 第 142 巻 第 6 号, 森山書店, 1993. 12.
79. 阿部亮耳「農産物の費用収益対応について」, 阿部亮耳著『農業会計の展開』, 明文書房, 1981.
80. 源田佳史「農業税務会計の諸問題」, 松田藤四郎・稲本志良編著『農業会計の新展

- 開』, 農林統計協会, 2000.
81. 森剛一「農業会計の基本的課題」, 『農業会計研究』, 創刊号, 2006. 7.
 82. 辻山栄子「財務諸表の構成要素と認識・測定をめぐる諸問題」, 斎藤静樹編著『討議資料□財務会計の概念フレームワーク』第2部第6章, 中央経済社, 2005. 6.
 83. 中央青山監査法人研究センター編『収益の認識 グローバル時代の理論と実務』, 白桃書房, 2004.
 84. 全農秋田県本部「共同計算を含む米の生産・販売のスケジュール」, 第3回全農秋田県本部再生検討委員会資料, 2004.
 85. 大泉一貫「米集荷の多様化と農協・出荷業者・農民」, 日本農業研究所編『食糧法システムと農協』, 農林統計協会, 2000.
 86. 加瀬良明「〈千葉県〉米集荷競争と計画外流通」, 伊藤喜雄編著『米産業の競争構造』, 農山漁村文化協会, 1998.
 87. 青柳斉「新政策下の農協米マーケティングの展開形態—北海道の農協事例から—」, 『新潟大学農学部研究報告』, 第58巻1号, 2005.
 88. 品川誠平『割賦販売会計』, 中央経済社, 1960.
 89. 三菱総合研究所「平成12年度 コメの価格変動リスクに係る業界実態調査 調査報告書」, 2000. 12, <http://www.kanex.or.jp/other/kome/houkoku/houkoku12.pdf>.
 90. 工藤賢資『複式農業簿記入門』, 富民協会, 1981. 5.
 91. 齊藤稔・齋藤力夫『税務会計の理論と実務』, 税務経理協会, 2000. 3.
 92. 農林漁業金融公庫「平成16年度 貸付先経営動向把握調査結果」, 2006. 4 <http://www.afc.go.jp/your-field/investigate/index.html>.
 93. 松田孝志・樋口昭則・仙北谷康・香川文庸「農協組合員勘定制度とキャッシュフロー会計—鹿追町農協の取組—」, 『農業経営研究』, 第43巻第1号, 2005. 6.
 94. 大日方隆『アドバンスト財務会計』, 中央経済社, 2008.
 95. Thach, L and T. Matz 編著, 横塚弘毅・小田滋晃他監訳, 『ワイン・ビジネス—ブドウ畑から食卓までつなぐグローバル戦略—』, 昭和堂, 2010年.
 96. 川崎昭詔・長谷祐他, 「地域密着型中小ワイナリー事業の持続可能な展開方向に関する実証分析—ワイン原料の調達先から見る製品ラインアップを視点として—」, 『日本ブドウ・ワイン学会誌』, 第22号第1巻, 2011.
 97. OECD『OECDレポート 農業の多面的機能』, 食糧・農業政策研究センター

- 国際部会, 2001.
98. 阿部亮耳「農業経営と農業簿記」,『現代日本の農業経営』,富民協会,1980.
99. 後藤真由美・渡部岳陽・佐藤了「低賃金・不安定就業構造下における農業の六次産業化の実態」,『農業経営研究』,第51巻第3号,2013.12.
100. 見目洋子「注目する伝統的食品事業の活性化―事業ポートフォリオの組み方と経営資源の有効な活用―」,『専修商学論集』,専修大学学会,2013.7.25.
101. 農林水産政策研究所「農業分野における障害者就労と農村活性化に関する調査研究」,2010.12.
102. 荘林幹太郎「農業の多面的機能再考―農産物生産との結合性議論の意味と限界」,農林水産政策研究所ミニシンポジウム,2013.6.10.
(<http://www.maff.go.jp/primaff/meeting/kaisai/pdf/siryo4-shobayasi.pdf>)
103. 荘林幹太郎「農業の多面的機能と農業環境政策：政策の整合性確保に向けて」,滋賀大学環境総合研究センター研究年報,Vol.7 No.1,2010.
104. 佐藤成紀「セグメント別利益のディスクロージャー - 米国セグメント会計基準の検討 - 」,『東京大学経済研究』第31号,1988.
105. 佐藤成紀「セグメント会計基準のレーゾンデートル - ディスクロージャーの原点と修正再表示規定をめぐって - 」,大日方隆編著『会計基準研究の原点』,中央経済社,2012.
106. 佐藤成紀「セグメント情報開示をめぐる財務会計と管理会計の接点」,『明治学院論叢 経済研究』,第119号,2000.
107. 佐藤成紀「セグメント間内部補助をめぐる財務会計と管理会計の論点」,『會計』,第164巻第4号,2003.10.
108. 佐藤成紀「セグメント別利益の管理とABC」,『明治学院論叢 経済研究』,第114号,1999.
109. マイケルEポーター/マークR.クラマー「共通価値の戦略」,『DIAMOND ハーバード・ビジネス・レビュー』,ダイヤモンド社,2011.6.
110. 藤原隆信「NPO・社会的企業と経営学」,馬頭忠治・藤原隆信編著『NPOと社会的企業の経営学 新たな公共デザインと社会創造』,ミネルヴァ書房,2009.
111. 谷本寛治「ソーシャル・エンタープライズ(社会的企業)の台頭」,谷本寛治編著『ソーシャル・エンタープライズ 社会的企業の台頭』,中央経済社,2006.

112. 國部克彦「環境経営意思決定と会計システムの意義」, 國部克彦編著『環境経営意思決定を支援する会計システム』, 中央経済社, 2011.
113. 阪智香「CSR 活動と収益性」, 『企業会計』, Vol. 62 No. 6, 2010. 6.
114. 谷本寛治「ソーシャル・エンタープライズの可能性」, 谷本寛治編著『ソーシャル・エンタープライズ 社会的企業の台頭』, 中央経済社, 2006.
115. 伊藤嘉博「CSR 活動の経済性評価—マテリアルフローコスト会計革新の可能性—」, 日本管理会計学会誌『管理会計学』, 第 18 巻第 2 号, 2010.
116. 國部克彦「CSR 会計の体系」, 『廃棄物学会誌』, Vol. 18 NO. 4, 2007.
117. 出山実「CSR ディスクロージャーの発展とステークホルダーマネジメント」, 『経営会計研究』, 第 12 号, 2009. 10.
118. 麗澤大学企業倫理研究センター『CSR 会計ガイドライン (R-BEC007)』, 2007.
119. 植田敦紀『環境財務会計論』, 森山書店, 2008.
120. 倍和博「社会的責任投資をめぐる連繫財務報告への展開」, 『會計』, 第 179 巻 第 2 号, 2011. 2.
121. 倍和博『CSR 会計への展望』, 森山書店, 2008,
122. 馬場英朗・田中弥生「非営利法人税制における公益性評価—寄付及びボランティアによる市民参加の観点から—」, 『日本評価研究』, 第 11 巻第 1 号, 2011.
123. NPO 法人会計基準協議会, 『NPO 法人会計基準[完全収録版]』, 八月書館, 2010.
124. Anthony, r. n., FASB Research Report, Financial Accounting in Nonbusiness Organizations: An Exploratory Study of Conceptual Issues, FASB, May 1978.
125. 池田享誉『非営利組織会計概念形成論—FASB 概念フレームワークを中心に—』, 森山書店, 2007.
126. 古市雄一郎「非営利組織の会計における財務的継続能力の理解」, 『福山大学経済学論集』, 第 34 巻第 2 号, 2009. 10.
127. 日本アクチュアリー会『損保数理』, 2011.
128. 兵頭和歌子「非営利組織体の財務的基盤とその会計」, 2011. 5.
129. 栗山益太郎「非営利事業体会計における資金のフローとストック及びその正味残高の検討」, 『青山経営論集』, 第 14 巻第 4 号, 1980. 3.
130. 吉田智也, 「米国公会計における予算会計論と貸借対照表—フリーマンとショールダーの会計理論に学ぶ」, 『企業会計』, Vol. 57 No. 4, 2005.

131. 金岡正樹「家族経営の展開と経営管理問題—主に労務管理を中心として—」,『農業経営研究』, 第 50 巻第 4 号, 2013. 3.
132. 大蔵省企業会計審議会『企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書』,「連続意見書第四 棚卸資産の評価について」,1962. 8. 7.
133. 古市雄一郎「非営利組織の情報開示と資源の源泉の関係」,『非営利法人研究学会誌』,2008. 10.
134. 藤井秀樹『非営利組織体のコントロールと会計の役割』,組織科学, 白桃書房, 1998.